

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBE – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
CURSO DE DIREITO

BRUNA RENATA CABRAL DE ANDRADE

**FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS DE ICMS INCIDENTE
NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS DIRETAMENTE ENTRE
FORNECEDOR E CONSUMIDOR FINAL VIA INTERNET: Análise sob a perspectiva
do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais**

SANTA RITA

2017

BRUNA RENATA CABRAL DE ANDRADE

**FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS DE ICMS INCIDENTE
NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS DIRETAMENTE ENTRE
FORNECEDOR E CONSUMIDOR FINAL VIA INTERNET: Análise sob a perspectiva
do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Andrade, Bruna Renata Cabral de.

*A553f Federalismo fiscal e repartição das receitas de ICMS
incidente nas operações interestaduais realizadas diretamente
entre fornecedor e consumidor final via internet: análise sob a
perspectiva do objetivo constitucional de redução das
desigualdades regionais / Bruna Renata Cabral de Andrade—
Santa Rita, 2017.*

61f.

BRUNA RENATA CABRAL DE ANDRADE

**FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS DE ICMS INCIDENTE
NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS DIRETAMENTE ENTRE
FORNECEDOR E CONSUMIDOR FINAL VIA INTERNET: Análise sob a perspectiva
do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data da Aprovação: _____

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. Ma. Andrea Costa do Amaral Motta

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

A Deus, à minha família, ao meu noivo e aos meus amigos.

AGRADECIMENTOS

A Deus por sua proteção, inspiração, cuidado e todo amor com o qual zela por minha vida. Aos meus pais, Auri e Fernanda, por sempre acreditarem em mim, me proporcionarem todo o suporte material necessário nesta caminhada e sobretudo pelo apoio emocional em todos os momentos, nos que fui forte e também naqueles em que fraquejei. Aos meus irmãos, Arthur e Otávio, que me ensinam todos os dias o significado de parceria, de cuidado e de preocupação, que me acompanham e se importam comigo. Ao meu noivo, Jairo, por trilhar esta jornada ao meu lado, paciente, cuidadoso, preocupado. Por todo seu amor, sua fé em mim, seu companheirismo, e seu carinho comigo, além do trato com o meu notebook. Ao meu Orientador, Waldemar, por me inspirar todos os dias com seu compromisso, responsabilidade, tranquilidade e profissionalismo. As marcas de seu caráter são exemplo para todos que têm a satisfação de conviver com ele. Aos queridos amigos e amigas, Flaviano, Tiago, Luan, Mozara, Attanna, Adállatta, Daniela, Isabel, Maria Izabel, Aymê, Rosiene, Taísa e Maria Eduarda, que dividiram esse momento comigo me ensinando utilizar o site do IBGE, consultando referências comigo, ouvindo meu trabalho várias vezes mesmo sem ter o mínimo de afinidade com o tema, me ajudando a corrigir o texto, levando água e comida, lembrando dos termos e prazos, tirando as dúvidas sobre as normas da ABNT, se dispondo a ajudar e, acima de tudo, acreditando em mim quando eu mesma duvidei.

Desigualdade social...
Um morava na Rua do Meio.
O outro no meio da rua.

Jessier Quirino

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar o impacto econômico gerado pelas compras interestaduais via internet, realizadas diretamente entre fornecedor e consumidor final, a fim de verificar a efetiva contribuição da Emenda Constitucional (EC) nº 87 do ano de 2015 para a redução das desigualdades regionais, nos termos do inciso III, do artigo 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e o consequente fortalecimento do Pacto Federativo. Na seara acadêmica, não foram encontrados trabalhos que se propusessem à apreciação da temática sob a perspectiva aqui proposta. Relativamente ao valor jurídico exigido, ressalta-se que a presente análise busca atestar a efetividade de uma norma. A respeito da relevância social, registra-se que a ausência de medidas eficazes, voltadas à diminuição das desigualdades regionais, consiste na manutenção de conceito negativo em relação a fatores essenciais à sobrevivência digna; daí a relevância de debates acerca da distribuição das riquezas nacionais. Utiliza-se o método de abordagem dedutivo, tratando-se de uma pesquisa exploratória, com viés quantitativo e qualitativo. As fontes utilizadas foram os sites da Fazenda Pública Nacional, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), do Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, do Instituto Brasileiro de Pesquisa Aplicada (Ipea), do Centro Regional para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), da Agência de otimização de mecanismos de busca, a Conversion, da Empresa nacional de categorização das lojas virtuais e da Ebit. Dá análise dos dados, depreende-se que antes de 2011 as regiões sul, centro-oeste, norte e nordeste pagavam ICMS para a região sudeste, posto que esta lucrava muito além daquilo que consumia. Com o passar dos anos, no entanto, a relação entre o consumo e faturamento foi caminhando para um equilíbrio. Ainda assim, é notório que as pessoas que consomem por meio do e-commerce, normalmente realizam compras em Estados diversos daqueles que residem. Sendo assim, a EC 87/15 estabeleceu tratativa acertada à matéria, uma vez que atribui clareza à tributação no comércio eletrônico, dividindo a receita do ICMS com precisão entre as unidades federadas que participam da produção da riqueza. Ademais, a diferenciação entre as alíquotas interestaduais aplicáveis a depender das regiões envolvidas na operação, atende ao mandamento constitucional de redução das desigualdades sociais e regionais, pois distribui a renda de forma mais isonômica.

Palavras-chave: Emenda Constitucional 87/2015. E-commerce. ICMS. Igualdade Material.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el impacto económico generado por las compras interestaduais a través de internet, que se han realizado directamente entre el proveedor y el consumidor final, con el fin de averiguar la efectiva contribución de la Enmienda Constitucional (EC) n° 87/15 para la reducción de las desigualdades regionales, en los términos del inciso III, del artículo 3°, de la Constitución de la República Federativa de Brasil y el consiguiente fortalecimiento del Pacto Federativo. En la seara académica, no se ha encontrado trabajos que se propusiesen a la apreciación de la temática bajo la perspectiva que se ha propuesto aquí. Relativamente al valor jurídico exigido, es posible resaltar que el presente análisis trata de demostrar la efectividad de una norma. En lo que se refiere a la relevancia social se ha registrado que la ausencia de medidas eficaces, dirigidas a la disminución de las desigualdades regionales, consiste en la manutención de concepto negativo en relación a factores esenciales a la digna supervivencia; por eso la relevancia de debates sobre la distribución de las riquezas nacionales. Se ha utilizado el método de enfoque deductivo y se trata de una investigación exploratoria, de modo cuantitativo y cualitativo. A partir del análisis de los datos se desprende que antes del 2011 las regiones sur, centro-oeste, norte y nordeste pagaban ICMS para la región sudeste, puesto que esta ganaba mucho más allá de lo que consumía. No obstante, con el paso de los años, la relación entre el consumo y la facturación fue ganando cierto equilibrio. Pese a esto, es notorio que las personas que consumen mediante el e-commerce, suelen realizar compras en Estados diversos de los que residen. Por lo tanto, la EC 87/15 estableció la tratativa adecuada a la materia, dado que atribuye claridad a la tributación en el comercio electrónico, dividiendo la receta del ICMS con precisión entre unidades federadas que forman parte de la producción de la riqueza. Además, la diferenciación entre las alícuotas interestaduais aplicables a depender de las regiones involucradas en la operación, atiende al mandamiento constitucional de la reducción de las desigualdades sociales y regionales, pues distribuye la renta de forma más isonómica.

Palabras Clave: Enmienda Constitucional 87/2015. E-commerce. ICMS. Igualdade Material.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Lista de Gráficos

Gráfico 1 – Santa Catarina

Gráfico 2 – Paraíba

Gráfico 3 – São Paulo

Gráfico 4 – Goiás

Gráfico 5 – Amazonas

Gráfico 6 – Pernambuco

Gráfico 7 – Arrecadação das Receitas Federais

Gráfico 8 – Arrecadação dos Entes Federados

Gráfico 9 – Evolução do Faturamento no e-commerce no Brasil

Gráfico 10 – Evolução do Faturamento do E-commerce Brasileiro por Região

Gráfico 11 – Proporção de indivíduos que já compraram produtos e serviços pela internet - sobre o total de pessoas que já acessaram a internet

Gráfico 12 – Número de Unidades Locais

Gráfico 13 - estudantes entre 15 e 17 anos de idade com distorção idade-série

Gráfico 14 – Taxa de analfabetismo das pessoas de 15 anos ou mais de idade segundo as Grandes Regiões

Gráfico 15 – Rendimento mensal domiciliar per capita segundo as Grandes Regiões.

Gráfico 16 – Prestação dos serviços de saneamento aos domicílios por Grande Região.

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Ranking das Unidades de Desenvolvimento no Brasil no ano de 2000

Tabela 2 – Ranking das Unidades de Desenvolvimento no Brasil no ano de 2010

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 FEDERALISMO FISCAL E FINANCIAMENTO DOS ESTADOS MEMBROS	15
2.1 DO FEDERALISMO AO FEDERALISMO FISCAL	15
2.2 AUTONOMIA FINANCEIRA DOS ESTADOS MEMBROS	20
2.2.1 Receitas Próprias	20
2.2.1.1 <i>Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)</i>	21
2.2.1.3 <i>Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)</i>	25
2.2.2 Transferências Constitucionais das Receitas Tributárias	25
3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E RATEIO DO ICMS	29
3.1 RELAÇÕES COMERCIAIS INTERESTADUAIS	29
3.2 REGIME DE RATEIO DO ICMS	34
3.2.1 Descrição do Antigo Regime	35
3.2.2 Descrição do Novo Regime (EC nº 87/2015)	36
3.2.3 Surgimento e Intensificação do Comércio Eletrônico: Análise Comparativa entre os Regimes	38
4 IGUALDADE MATERIAL E EQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO	43
4.1 INDICADORES OFICIAIS DE DESENVOLVIMENTO: A DESIGUALDADE REGIONAL BRASILEIRA	43
4.2 RATEIO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: ENTRE A DESIGUALDADE REGIONAL, O PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL E O FORTALECIMENTO DO PACTO FEDERATIVO	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

Delimitação: Na esfera do Direito Tributário, especificamente, no que tange ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o presente trabalho tem por finalidade verificar o equilíbrio do Pacto Federativo, com foco na relação entre os estados. Tal pretensão dá-se a partir da análise da atual tratativa conferida à matéria pela Emenda Constitucional (EC) nº 87, promulgada no ano de 2015. A referida norma estabeleceu um novo regime de divisão das alíquotas deste tributo, para os casos em que ele incide nas compras de mercadorias e prestações de serviços interestaduais diretamente realizadas entre fornecedor e consumidor final.

Por meio do poder constituinte derivado reformador, o legislador estabeleceu alteração substancial na incidência do ICMS. Sob a égide do antigo regramento, era considerada interna uma compra de produto ou contratação de serviço realizada diretamente entre fornecedor e consumidor final, ainda que estes fossem residentes de estados diversos da federação. A consequência necessária era que, o ente em que tinha sede o fornecedor do produto ou o prestador do serviço, com a equiparação citada, ficava com toda a receita proveniente do Imposto sob exame.

Neste contexto, destaca-se a intensificação das compras pela internet, dada a comodidade e segurança inerentes a esta espécie da transação. Esta conjuntura foi viabilizada, sobretudo pelas garantias específicas oferecidas pelo Código de Defesa do Consumidor, a exemplo do direito de arrependimento, registrado no artigo 49 do Diploma Consumerista. Outro valoroso fator é o constante e inegável avanço tecnológico, que confere rapidez, poupando tempo nas operações desta natureza.

Estas circunstâncias geram impacto expressivo na economia, visto que possibilitam o contato direto entre comerciante e consumidor final de unidades federadas diversas, fator que concentra a receita nos estados produtores. Isso configura elemento preocupante, posto que o ICMS é o imposto que efetivamente financia o funcionamento dos estados brasileiros. De acordo com dados disponibilizados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) do Ministério da Fazenda, dentre os impostos estaduais, o ICMS representa cerca de 90% da arrecadação. Ante esta conjuntura, a EC 87/15 determinou que a cobrança do imposto seja repartida entre o estado de origem e o estado de destino do produto ou do serviço.

Problema: Diante desta regulamentação, que determina a participação na relação jurídico-obrigacional tributária, figurando como sujeito ativo, tanto do estado produtor quanto

do estado consumidor, a indagação que este trabalho pretende investigar consiste no impacto econômico gerado pelas compras realizadas via internet, a fim de verificar a efetiva contribuição da emenda 87/15 para a redução das desigualdades regionais, nos termos do inciso III, do artigo 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e o consequente fortalecimento do Pacto Federativo.

Justificativa: No que concerne ao aspecto acadêmico, destaca-se que dentre o levantamento documental realizado, não foram encontrados trabalhos que se propusessem à apreciação da temática sob a perspectiva aqui proposta. Foi atestada a existência de pesquisas acerca do objeto aqui proposto, que inclusive serão utilizadas como embasamento para a presente pesquisa, contudo, observando vertentes diferenciadas. Neste diapasão, ratifica-se a relevância científica da presente investigação, ante a possibilidade de contribuição para a Academia.

Relativamente ao valor jurídico exigido, ressalta-se que a presente análise busca atestar a efetividade de uma norma. Tais estudos são importantes, posto que o Direito não pode existir de forma apartada da sociedade, de olhos fechados para os efeitos concretos das normas, indiferente ao contexto social. O Ordenamento Jurídico é um instrumento que visa tornar propícia a vida em sociedade, regulamentando-a. Logo, esta constitui pressuposto daquele, devendo ser observada constantemente.

A respeito da relevância social, registra-se que a ausência de medidas eficazes, voltadas à diminuição das desigualdades regionais, consiste na manutenção de conceito negativo em relação a fatores essenciais à sobrevivência digna. Nesta seara destaca-se, por exemplo, a baixa qualidade de vida, renda per capita e qualidade dos serviços públicos como educação e infraestrutura em geral. No mesmo sentido, o alto número de analfabetismo. Isto corresponde a pessoas sobrevivendo sem qualquer condição mínima para o desenvolvimento digno. Daí a relevância de debates acerca da distribuição das riquezas nacionais.

O presente estudo pauta-se no método de abordagem dedutivo, pois parte de preceitos normativos genéricos, para extrair considerações particulares. Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa documental, posto que foram analisados dados disponíveis em bases predeterminadas; além da realização de um recorte da literatura pertinente, com a finalidade de delimitar o atual entendimento acerca da temática e, a partir disso, apontar a contribuição da EC 87/2015 para a organização política nacional.

Frente ao otimismo dos estudiosos com relação à alteração da tratativa dispensada à sujeição ativa do ICMS, o presente processo de investigação visa a explicação da efetiva contribuição da EC 87/2015 para a efetivação do equilíbrio do Pacto Federativo. Neste

contexto, trata-se de uma pesquisa exploratória, uma vez que estabelece critérios, como a análise da renda per capita, do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), da arrecadação do ICMS, demais receitas próprias e aquelas decorrentes de repasses da União, dentre outros, a fim de oferecer informações sobre o objeto deste estudo e orientar a formulação de hipóteses.

No tocante à abordagem, tem-se uma pesquisa do tipo quantitativa. Posto que as informações fundamentais podem ser traduzidas em números, além de primar pela precisão das informações resultantes da análise a ser desenvolvida. Os dados que embasaram o estudo foram coletados a partir das seguintes fontes: sites da Fazenda Pública Nacional, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), do Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, do Instituto Brasileiro de Pesquisa Aplicada (Ipea), do Centro Regional para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), da Agência de otimização de mecanismos de busca, a Conversion, da Empresa nacional de categorização das lojas virtuais e da Ebit.

A pesquisa em comento apresenta ainda um viés qualitativo, uma vez que traz consigo um estudo pormenorizado do antigo e do novo regime de repartição das receitas de ICMS nas vendas interestaduais realizadas diretamente entre consumidor final e fornecedor, a fim de conhecer melhor a natureza, as funções, as relações, os efeitos, dentre outros elementos. Ademais, estabeleceu-se a relação da temática com o objetivo fundamental da República de fortalecimento do Pacto Federativo. Destacando-se a influência da mencionada receita na efetivação deste princípio e avaliando os reais benefícios do novo regime implementado pela EC 87/2015.

Foi realizada a coleta dos seguintes informações: arrecadações tributárias federal e estadual; arrecadação de ICMS de cada Estado especificada por setor de atividade; Produto Interno Bruto do país e das unidades federadas estaduais; Índice de Desenvolvimento Humano, Renda Per Capta; população; porcentagem de compras realizadas pela internet; evolução do faturamento do comércio eletrônico, participação de cada ente nas compras virtuais e categorias mais vendidas. Estes dados foram colhidos tendo como referência o país, cada Região e cada Estado. Além disso, foram considerados os referentes ao intervalo compreendido entre os anos de 2009 e 2017.

Buscou-se ainda ata das sessões parlamentares, nas quais ocorreu a votação da PEC 197, a fim de verificar a fundamentação utilizada para a feitura da nova regulamentação. No sítio eletrônico do Congresso Nacional, colheu-se os áudios das reuniões, além do voto do relator e também os pareceres técnicos de cada Comissão das Casas Legislativas. Para a análise de todos os dados mencionados, foram realizadas correlações, com a finalidade de construir e

apresentar conclusões sólidas acerca da temática. Por fim, foram construídas representações gráficas dos resultados, para possibilitar maior clareza na análise.

Descrição: O presente trabalho inicia-se com uma exposição dos conceitos ligados à ideia mais genérica de Federalismo. Passando-se ao Federalismo fiscal, tratou-se da autonomia financeira dos Estados, abordando suas receitas próprias e também as transferências constitucionais. Em seguida, foi explorada a realidade das operações interestaduais, discutindo-se acerca das relações comerciais interestaduais e do regime de rateio do ICMS, por meio da descrição de ambos os regimes, das problemáticas que marcavam o anterior e uma análise comparativa entre ambos.

Apresentou-se ainda a desigualdade regional brasileira por meio dos indicadores oficiais de desenvolvimento. Por fim, foi realizada uma análise do novo tratamento jurídico dispensando ao rateio do imposto sobre circulação de mercadorias incidente nas operações interestaduais realizadas diretamente entre consumidor final e fornecedor. Tais considerações foram realizadas sob a perspectiva das desigualdades regionais brasileiras do conteúdo jurídico do princípio da igualdade apresentado pelo doutrinador Bandeira de Mello e do fortalecimento do pacto federativo.

2 FEDERALISMO FISCAL E FINANCIAMENTO DOS ESTADOS MEMBROS

2.1 DO FEDERALISMO AO FEDERALISMO FISCAL

A respeito da forma de Estado adotada pelo Brasil, a Constituição da República de 1988 (CRFB/88) define em seu artigo 1º a adoção do modelo federativo de divisão do poder político no âmbito do território nacional. Luís Roberto Barroso (2006, pp. 141 e 142) ensina que tal modo de organização tem como pressuposto a descentralização política. Derivando, desta característica, a coexistência de duas ordens jurídicas no entender da perspectiva clássica, a saber: a federal, que tem como titular a União e a federada, também chamada de estadual. É por meio desta última que cada Estado-membro exerce as capacidades de auto-organização, autogoverno e autoadministração.

Na precisa colocação de José Afonso da Silva (2002, pp.97 e 98), a conceituação da forma de Estado surge a partir do modo de exercício do poder político em função do território. O doutrinador prossegue ensinando que, nos casos em que o poder se reparte no espaço territorial, tem-se o Estado federal ou Federação de Estados. Figura que se caracteriza pela União de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional e autonomia federativa.

O mesmo doutrinador aponta que o texto constitucional eleva à condição de fundamental o princípio da indissociabilidade. Tal princípio encontra base jurídica no art. 1º, *caput*, o qual estabelece expressamente a indissolubilidade do vínculo entre os Estados, Distrito Federal e Municípios. Dalmo Dallari (1995, pp. 215 – 221) reforça o atributo indicando que esta forma de Estado não comporta a possibilidade de desligamento do ente, ainda que a característica esteja implícita na Constituição do país. Ademais, acrescenta que apenas o Estado Federal dispõe de soberania, que consiste na superioridade interna e no equilíbrio no plano externo.

Outra característica é a influência regional na formação da vontade nacional. Neste mesmo sentido, Dallari (1995, pp. 215 – 221) escreve que um dos maiores exemplos dessa influência se expressa por meio do sistema legislativo bicameral, em que o Senado é a Casa que se compõe por representantes oficiais dos interesses de cada Estado. Já a outra Casa legislativa, a Câmara dos Deputados, é composta por representantes do próprio povo, com foco, portanto, na defesa deste.

Fator que merece destaque é a decisão política que estabeleceu o federalismo cooperativo como paradigma no Brasil. Por força deste modelo, todos os entes federados têm

responsabilidade na consecução dos objetivos do Estado. Tal observação encontra respaldo, por exemplo, no estabelecimento das competências, momento no qual a Constituição atribui a todos tal encargo. Inclusive, algumas atribuições constitucionais são comuns a todos os entes. Entre as unidades federadas, há ainda o auxílio técnico e financeiro visando a prestação de alguns serviços públicos.

Barroso (2006, p.142) destaca que outro conceito fundamental é o de repartição de competências. Isto significa que cada ente da Federação tem suas atribuições demarcadas pelo texto maior. Além disso, não caracteriza o modelo, a ideia de hierarquia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esse fenômeno ocorre porque cada figura desempenha funções próprias legitimadas constitucionalmente. Tais conjuntos específicos de competência, como assevera Dallari (1995, pp. 215 – 221), não podem ser alterados ou abolidos unilateralmente pelo governo central, tampouco pelos governos regionais.

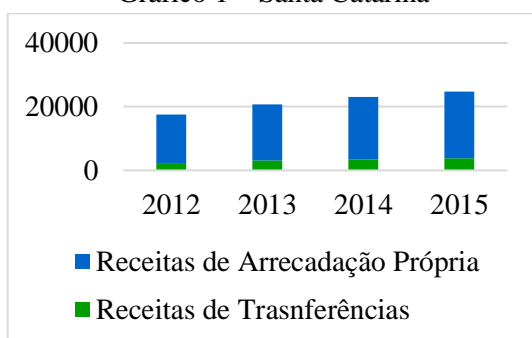
Em razão destas competências, cada esfera dispõe de renda própria. Afinal, não seria possível atribuir obrigações aos entes federados sem que eles dispusessem de recursos para concretizá-las. Coadunando com este entendimento, Dallari (1995, pp. 215 – 221) aduz que “se há dependência financeira, o ente não poderá exercer suas funções livremente”. Nesta forma de Estado, o aspecto financeiro é de grande relevância, uma vez que constitui fator elementar na garantia da autonomia dos entes políticos.

Perante tal premissa e as desigualdades patentes entre os Entes Federativos, surge o conceito de federalismo fiscal, que, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), vinculada ao Ministério da Fazenda, associa-se à relação entre as unidades políticas, direcionada à instituição, arrecadação, compartilhamento e gasto das receitas tributárias, além das formas de aplicação destes recursos na oferta de serviços públicos capazes de suprir as demandas da população. A este respeito:

O federalismo fiscal descreve de que forma os tributos são estabelecidos e arrecadados pelas diversas esferas de governo, como o dinheiro público é gasto ou compartilhado, de que modo as ações públicas são planejadas implementadas pelos agentes públicos e quais são as atribuições e responsabilidades dos protagonistas envolvidos, fazendo por fim uma avaliação crítica desse processo. Seu objetivo derradeiro é assegurar aos vários Entes haveres adequados para o atendimento de seus fins, quais sejam os de prestar serviços públicos de qualidade e em quantidade suficiente para suprir as necessidades básicas da sociedade, ao mesmo tempo em que se prima pela condução das principais variáveis macroeconômicas. (STN, Ministério da Fazenda, 2016, p.6)

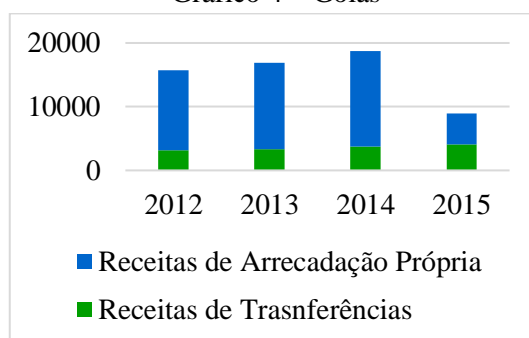
Contudo, não se verifica no Brasil o equilíbrio proposto pela forma federativa de organização política do Estado. A própria Constituição consolida tal desestabilização, uma vez que concentra na esfera de competência da União as maiores verbas. Ademais, instituiu um sistema de repartição de receitas, por meio do qual vê-se claramente que o financiamento da atuação das unidades da Federação é significativamente dependente do ente central. Subsidiando tais afirmações, selecionou-se Estados com características diversas (região, nível de desenvolvimento e população) para apresentar as respectivas receitas brutas, representadas em milhões, para posterior comparação com o ente central:

Gráfico 1 – Santa Catarina



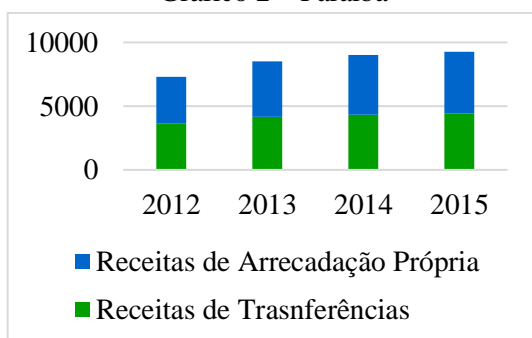
Fonte: Tesouro Nacional, 2016, p. 64

Gráfico 4 – Goiás



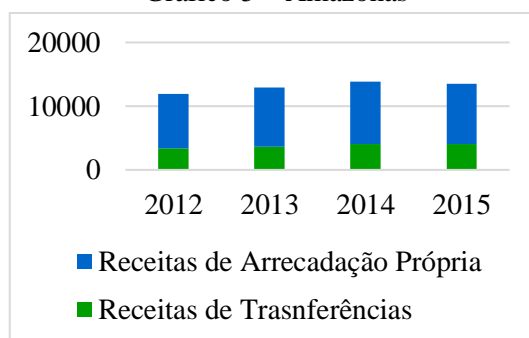
Fonte: Tesouro Nacional, 2016, p. 34

Gráfico 2 – Paraíba



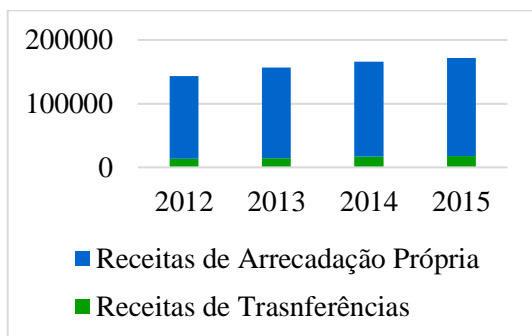
Fonte: Tesouro Nacional, 2016, p. 46

Gráfico 5 – Amazonas



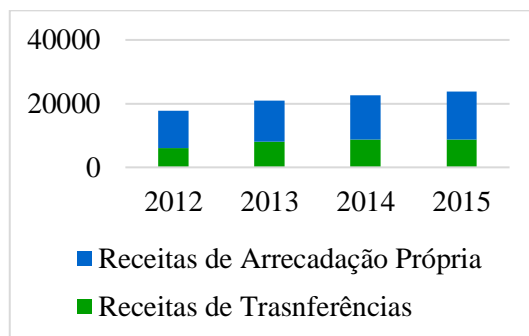
Fonte: Tesouro Nacional, 2016, p. 24

Gráfico 3 – São Paulo



Fonte: Tesouro Nacional, 2016, p. 66

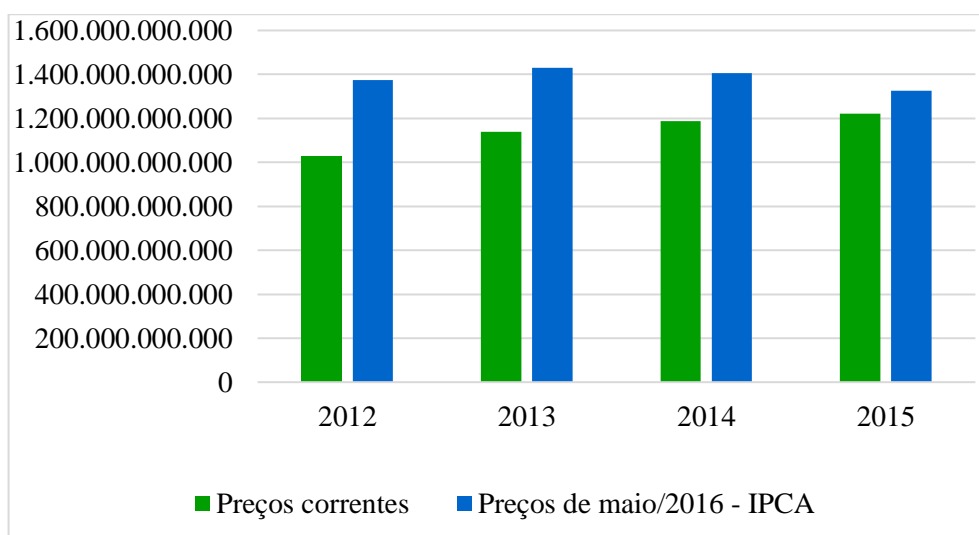
Gráfico 6 – Pernambuco



Fonte: Tesouro Nacional, 2016, p. 50

Inicialmente, destaca-se que os Estados citados representam o cenário nacional, posto que situam-se em diversas regiões, têm populações variadas e apresentam níveis de desenvolvimento diversos. Chama-se atenção para o fato de que a receita bruta dos Estados se limita, em todos os exemplos, à casa aos bilhões. Mais que isso, se limita à casa das dezenas, à exceção do Estado de São Paulo que entre 2012 e 2015 arrecadou anualmente, em média, pouco mais de R\$ 159.000.000.000,00 (cento e cinquenta e nove bilhões). Ainda assim, é espantosa a diferença destes entes em relação à União. É o que conclui-se a partir da análise da arrecadação das receitas federais:

Gráfico 7 – Arrecadação das Receitas Federais



Fonte: Receita Federal, 2016, pp. 34 e 35

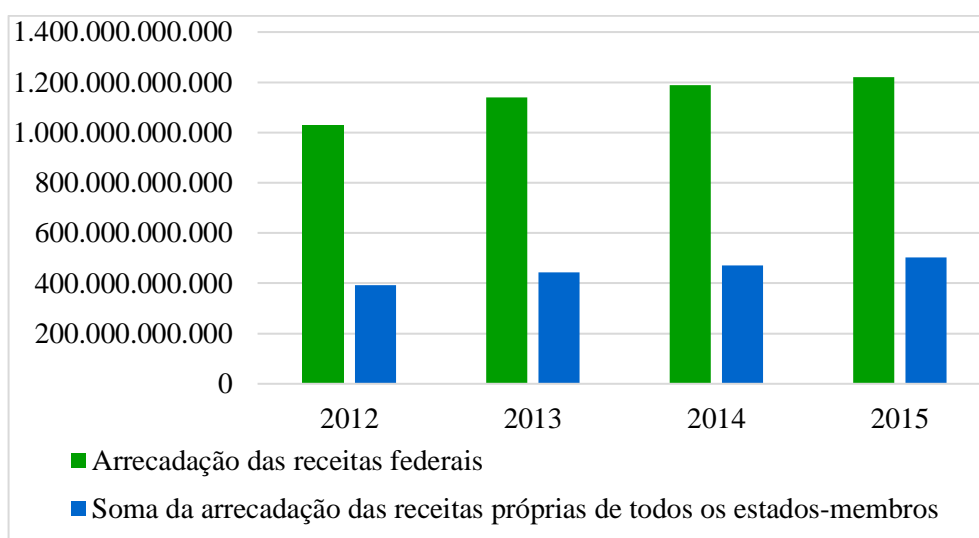
Os dados apresentados foram colhidos no *site* da Receita Federal, em análise realizada pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, da Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil, publicado em 2016, considerando o período entre janeiro de 2012 e maio de 2016. Quando analisados em valores correntes, tem-se que a receita anual média nos anos de 2012 a 2015, superou a cifra de R\$ 1.144.000.000.000,00 (um trilhão, cento e quarenta e quatro bilhões de reais). Atualizados monetariamente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo referente a 2016, esse valor ultrapassa a marca de R\$ 1.384.000.000.000,00 (um trilhão, trezentos e oitenta e quatro bilhões de reais).

Ante tamanha disparidade, os teóricos da área destacam que estes fatores afetam as bases do próprio federalismo. Sousa (2016, p.140) aponta que a autonomia financeira dos Estados membros resta prejudicada, uma vez que esta exige que no mínimo o ente disponha de receita suficiente para custear suas despesas. Contudo, da simples análise da repartição

constitucional de competências tributárias, constata-se a primazia da União em detrimento dos Estados e Municípios. Tendo a primeira, competência para instituir sete impostos, enquanto aos Estados foi outorgada competência para instituição de apenas três.

Esta disparidade se torna ainda mais evidente quando da avaliação dos dados apresentados nos gráficos acima. No ano de 2015, por exemplo, somada a arrecadação de todos os Estados da federação, o montante não representa nem a metade da receita da União no período equivalente. No ano referenciado, enquanto a unidade federada central angariou, em valores correntes, mais de R\$ 1.221.000.000.000,00 (um trilhão, duzentos e vinte e um bilhões de reais), somando-se a receita de todos os Estados membros, obteve-se pouco mais de R\$ 500.000.000.000,00 (quinhentos bilhões de reais). Estas disparidades se repetem nos anos anteriores. É o que demonstram os dados que seguem:

Gráfico 8 – Arrecadação dos Entes Federados



Fonte: Receita Federal, 2016 pp. 34 e 35 e Tesouro Nacional, 2016, pp. 18 - 71

A partir da representação gráfica, é possível perceber visualmente as desigualdades na esfera fiscal apontadas pelos teóricos. No tocante ao pacto federativo, tem-se consequências ruins de grande expressão. As unidades estaduais necessitam significativamente de repasses da União para o financiamento de suas atividades. Este fator denuncia a dependência entre as esferas. O que colide frontalmente com a previsão constitucional constante no artigo 18, *caput*, que estabelece que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil pauta-se na autonomia da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Ademais, verifica-se que a divergência se repete proporcionalmente em um período considerável de anos. Não se trata de uma diferença isolada, mas de um fenômeno que se repete

anualmente. O que comprova que as diferenças nas arrecadações não são um fato excepcional, mas uma constante no histórico da Federação brasileira. Pelos dados disponibilizados pela Receita Federal, em todos os anos verificados, quando somadas as arrecadações das receitas próprias de todos os estados, não se atinge a metade da arrecadação da união.

Inobstante tal fragilidade, quando considerados os Estados membros reciprocamente, a experiência brasileira de organização político-administrativa ainda enfrenta outros problemas de proporções preocupantes. Da análise das receitas estaduais em conjunto com dados referentes à população e à participação na economia, evidenciam-se os desequilíbrios existentes entre estas unidades. Esta realidade fere o Pacto Federativo teoricamente considerado, além de dispositivos constitucionais que tratam especificamente da temática. Neste sentido, destaca-se o artigo 3º, III, parte final, da CRFB/88, que constitui a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

A partir da análise do Produto Interno Bruto (PIB), é possível inferir que a economia nacional concentra-se em apenas duas regiões do Brasil, Sul e Sudeste. Estas duas regiões produziram quase 72% do PIB total nacional. Ocorre que as mesmas concentram pouco mais de 56% da população do país. Já as regiões Norte e Nordeste, que representam mais de 36% da população total, produziram menos de 19% do PIB. Estes números evidenciam com clareza a necessidade de investimento com a finalidade de proporcionar o desenvolvimento das regiões Norte e Nordeste do país (IBGE, 2012).

Ante tais disparidades, torna-se imprescindível a atuação da União enquanto ente responsável pela estabilização do sistema. É certo que a diferença muito expressiva entre a arrecadação das receitas federais e das estaduais mitiga a autonomia daqueles que arrecadam menos. Contudo, diante da possibilidade da distribuição de recursos com vistas à promoção do desenvolvimento das regiões mais fragilizadas, este fenômeno assume uma faceta positiva. Tal cenário, inclusive, justifica a própria existência da União. Neste contexto, passa-se à exposição das receitas estaduais, a fim de dar prosseguimento à análise do Federalismo Fiscal.

2.2 AUTONOMIA FINANCEIRA DOS ESTADOS MEMBROS

2.2.1 Receitas Próprias

Inicialmente, é relevante destacar traços fundamentais acerca da competência tributária. Na lição de Josiane Minardi (2016, p.45), este instituto consiste na outorga de poder que é exercida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) em

favor dos Entes Federativos a fim de que estes possam instituir e majorar tributos. O doutrinador Roque Antônio Carrazza (2000, p. 331) assevera que a figura traduz-se na faculdade de criar abstratamente, tributos, descrevendo por meio de lei seus elementos, a saber: hipóteses de incidência, sujeito ativo, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas.

2.2.1.1 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

Ante a previsão destacada, a Constituição de 1988, dentre outros tributos, atribuiu aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicação (ICMS). Tal outorga encontra-se no art. 155, II, §§ 2º e 3º, do mencionado diploma normativo. Outras previsões legais relevantes são as leis complementares 24/75 e 87/96, que dispõem sobre convênios para a concessão de isenções e sobre os elementos estruturais do tributo, respectivamente.

Os referidos elementos estruturais, são os seguintes: hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas. Sobre a hipótese de incidência, extrai-se do artigo 155 da CRFB/88 que faz nascer a obrigação os seguintes fatos: circulação de mercadorias; serviços de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de comunicação; energia elétrica; derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País e, por fim, importação de bens.

O imposto incide sobre as operações realizadas com organização, onerosidade, habitualidade e fim lucrativo. Nestes casos, há a configuração da atividade mercantil. Por esta razão, um particular quando se desfaz de um bem próprio não configura ato mercantil. Isto ocorre porque a hipótese de incidência deste tributo pressupõe a existência de uma mercadoria e esta consiste no bem que circula num contexto de operação mercantil. Assim, ocorre fato gerador quando da existência de operações de circulação jurídico-econômica da mercadoria. Ou seja, quando da transferência do domínio do bem do alienante ao adquirente de forma habitual, onerosa e com fim lucrativo.

Acerca do momento de incidência, é necessário destacar que o fato gerador apenas ocorria no momento da chegada da mercadoria no estabelecimento. Este é o ensinamento da Súmula 577 do Supremo Tribunal Federal (STF), “na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”. Contudo, é permitida a tributação no momento do

desembaraço aduaneiro. A jurisprudência do STF superou o entendimento consagrado na Súmula 577, reconhecendo que o fato gerador concretiza-se no momento da entrada da mercadoria no Brasil.

Antes desta superação, a tributação era de fato gerador presumido. Isso tinha repercussão na repetição de indébito. Se as mercadorias fossem roubadas, furtadas ou de qualquer modo não chegassem ao estabelecimento, o valor do tributo deveria ser devolvido, preferencial e imediatamente. Em razão das fraudes, a lei do ICMS, Lei Complementar (LC) 87/96, afirmou em seu art. 12, IX, que o fato gerador do imposto ocorre no momento do desembaraço. A opção legislativa retirou a responsabilidade da fazenda de ter que devolver imediata e preferencialmente o valor do tributo. O que inibe, igualmente, as fraudes contra o Estado. A legitimidade da LC 87/96 foi conferida pelo art. 146, III, 'a' da CRFB/88.

Outra questão relevante diz respeito às exportações. O ICMS não incide nesses casos. Para além disso, o exportador apropria-se de um crédito referente à incidência deste imposto, ocorrida nas operações anteriores de produção do bem. Surge então um crédito de ICMS que caracteriza uma moeda. O detentor dela tem a faculdade de creditar o valor de outros débitos. Além de poder fazer a cessão desse crédito. Tal medida legislativa ocorre na intenção de incentivar as exportações.

A tributação repetitiva é uma prática que colide com a justiça fiscal. A técnica utilizada para repreendê-la é o princípio da não cumulatividade. A tributação cumulativa não é uma característica própria de qualquer tributo, ocorrendo naqueles em que a hipótese de incidência se configura em fases sequenciadas, é o caso dos fatos geradores plurifásicos. Nestes tributos é necessário o creditamento do ICMS incidente nas operações anteriores. É neste contexto que ocorre a chamada sucessão tributária, quando A é contribuinte, praticante do fato gerador e vende o bem para B, que passa a ser o principal responsável pelo crédito tributário. Essa situação não exclui, contudo, o dever subsidiário do contribuinte praticante do fato gerador.

Outro fenômeno que revelar-se na incidência do ICMS é a substituição tributária, figura que se relaciona com o ente federativo obrigado a recolher o tributo. No imposto estudado ocorre a chamada substituição para frente, bem como para trás. Na primeira, um determinado sujeito passivo é indicado pela lei como responsável por adiantar o ICMS de todas as operações da cadeia com base em fatos geradores presumidos e valores previamente tabelados. De outro lado, na substituição para trás, o sujeito é obrigado a pagar o ICMS de todas as operações anteriores das quais não foi cobrado o tributo.

A base de cálculo corresponde ao valor sobre o qual será realizado o cálculo, para que seja obtido o montante a pagar ao respectivo sujeito ativo. Esta base pode ser o valor da

operação, caso se trate de circulação de mercadoria ou o preço do serviço, nos casos em que a hipótese de incidência consiste na prestação de transporte e de comunicação. Anota-se que diversos elementos compõem o custo da operação. Normalmente ele corresponde ao custo da mercadoria somado a outros custos.

Neste ponto, destaca-se a figura do “ICMS por dentro”. Respeitadas algumas exceções, o valor do imposto compõe sua própria base de cálculo. No caso das importações, há a inclusão de todos os custos, inclusive o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Já para as situações em que há substituição tributária, criou-se a pauta fiscal, que consiste em uma forma de congelar os preços para calcular o valor do tributo e evitar a sonegação fiscal. Ocorre que a pauta varia de acordo com o local em que o bem é oferecido, o que fere a isonomia.

Em relação às alíquotas, estas são o percentual com que o imposto incidirá sobre a base de cálculo. No caso do ICMS, a alíquota varia conforme a essencialidade daquilo que será tributado e em razão da existência de alíquotas internas e interestaduais, este é o princípio da seletividade. Outro princípio que orienta o estabelecimento das alíquotas, as quais devem ter seus limites mínimos e máximos fixados pelo Senado, é o chamado “princípio do não-confisco”, que revela traços de razoabilidade nas cobranças estatais.

Acerca das concessões de isenções no ICMS, tem-se uma variação com relação à regra geral. Esta determina que isenção se dá apenas por meio de lei. No caso do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, as isenções são concedidas por meio de convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) ou por Tratados Internacionais. De regra, não há concessões por meio de lei neste caso, visto que se trate de um imposto estadual e isenções locais poderiam desequilibrar as relações econômicas, abalar a concorrência, além de provocar a guerra fiscal.

Registra-se que a receita decorrente deste imposto não pertence, em sua totalidade, aos Estados e ao Distrito Federal, isto ocorre por força da repartição das receitas tributárias, estabelecida pela Constituição da República. Por força do art. 158, IV, da CRFB/88, 25% (vinte e cinco por cento) do produto de sua arrecadação pertence aos Municípios. Esta verba deve ser distribuída observando-se os critérios estabelecidos pelo parágrafo único do artigo mencionado. A saber, $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, na proporção da participação de cada Município na receita do imposto e até $\frac{1}{4}$ (um quarto), poderá ser distribuído por critérios discricionários estabelecidos em lei estadual ou lei federal, para o caso dos Territórios.

2.2.1.2 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

Ricardo Lobo Torres (2007, pp. 327 – 332) ensina que o IPVA surgiu no ordenamento brasileiro em 1985, por meio da Emenda Constitucional nº 27. O tributo foi criado com o fito de substituir a Taxa Rodoviária Única, a qual incidia sobre o registro e o licenciamento de veículos automotores. É de competência privativa dos Estados, todavia, submete-se ao sistema de rateio de receita, sendo devido aos municípios 50% (cinquenta por cento) do produto de sua arrecadação.

Ocorre o fato gerador quando verificada a propriedade, observados os preceitos do direito real, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor. É preciso destacar que apenas incide o tributo nos casos em que a posse ou a propriedade seja exercida por pessoa que conserve a condição de consumidor final. Em outras palavras, o imposto não é devido no repasse do fabricante ao comerciante, uma vez que este último não adquire com o fito de consumir o bem, mas de comercializá-lo. Além disso, o fato gerador é periódico, visto que ocorre a cada exercício.

Em regra, o fato gerador se dá em 1º de janeiro de cada ano, no caso dos veículos usados; na data da emissão do documento translativo da propriedade, para os novos; na data do licenciamento no novo Estado, nos casos de alteração da unidade federada; quando ocorrer mudança na situação fática que dê ensejo à cobrança, para aquelas situações em que havia uma beneficiado com imunidade, hipótese de não incidência ou isenção; por fim, no momento da recuperação para os veículos objetos de roubos, furtos ou sinistros.

O art. 155, § 6º, I, da CRFB/88 estabelece que este imposto terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal. No inciso II do mesmo artigo, a Constituição permite que as alíquotas poderão ser diferenciadas em função do tipo e utilização do bem. Em outras palavras, tendo ocorrido o fato gerador, as porcentagens utilizadas para se obter o montante a ser recolhido poderá variar. Esta variação leva em consideração fatores como a utilização de álcool ou gasolina, ser o veículo automático ou mecânico, ser de luxo ou popular. Ademais, são igualmente critérios, dentre outros, a utilização para esporte ou para passeio e ainda ser utilitário ou rural. Tais requisitos são expressões do primado da capacidade contributiva.

2.2.1.3 Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)

O artigo 155, I, da CRFB/88 atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto que incide sobre a transmissão *causa mortis* e a doação, de quaisquer bens ou direitos. Ricardo Lobo Torres (2007, p.221) ensina que nas transmissões *causa mortis* “ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Ou seja, o fato gerador não se orienta com base na herança, mas nos herdeiros e legatários. A transmissão é considerada individualmente para cada um deles. O imposto incide, portanto, sobre cada relação individual e separadamente.

Registre-se, contudo, que nos casos de renúncia, em favor do monte, não há incidência deste imposto, uma vez que não houve a transmissão nos termos do Direito Civil. O contrário ocorre nos casos em que o herdeiro ou legatário cede sua quota em favor de outro especificamente. Neste caso, de acordo com a regulamentação civil, há o aceite e posteriormente a doação, não configurando a efetiva renúncia. Ocorre, na realidade dois fatos geradores, um oriundo da transmissão pela aceitação (*causa mortis*) e o segundo originado da doação.

Nos casos de bens imóveis e seus respectivos direitos, a competência pertence ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal. Relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio ao doador ou ao Distrito Federal. Além disso, há competência para a instituição, que deve ser regulada por lei complementar, ainda que o doador tenha domicílio ou residência no exterior e nos casos em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Por fim, suas alíquotas máximas devem ser fixadas pelo Senado Federal. É a previsão do art. 155, da CRFB/88.

2.2.2 Transferências Constitucionais das Receitas Tributárias

Considerando a divergência entre a arrecadação das unidades federadas estaduais e a da União, a própria Constituição estabeleceu um sistema de repartição de receitas com a finalidade de equilibrar o Federalismo brasileiro. O professor Eduardo Sabbag (2015), em sua obra Direito Tributário Essencial aponta para a nítida concentração de renda nos cofres da União ensejada pelo desequilíbrio de competências, prossegue informando que diante desta

realidade o legislador estabeleceu a repartição das receitas, dos entes mais abrangentes para aqueles de menor abrangência. Dessa forma, os Municípios e o Distrito Federal nunca repartem.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2016), vinculada ao Ministério da Fazenda, a divisão do produto das arrecadações encontra fundamento em três pilares mestres: a necessidade de garantir os fundamentos do federalismo fiscal; a promoção da equalização fiscal entre os Entes Federativos, reduzindo as diferenças entre as Unidades contribuindo para que cada uma delas preste os serviços públicos de forma a atender o nível mínimo nacional; por fim, a Promoção do balanceamento fiscal dos mesmos.

Ressalta-se, portanto, que as diferenças de arrecadação não conservam apenas aspectos negativos. Isto ocorre porque desta maneira a União tem a possibilidade real de equilibrar a situação fiscal dos Entes Federados, distribuindo a riqueza do país. O professor Eduardo Sabbag (2015) ensina que essas transferências constitucionais podem ser de dois tipos: diretas e indiretas. As primeiras consistem no repasse para determinado governo. As últimas se dão mediante a formação de Fundos Especiais.

Em seu artigo 157, inciso I, a CRFB/88 estabelece regulamentação referente à receita decorrente do Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR), compreendido na competência da União. O Diploma impõe que pertence aos Estados e ao Distrito Federal a totalidade do produto da arrecadação do mencionado tributo incidente sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Ressalta que esta regra aplica-se apenas aos valores retidos na fonte. Por fim, o dispositivo indica ainda que é indiferente o título sob o qual foram pagas as importâncias.

O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) incide sobre diversas situações jurídicas. Nos casos em que a União tributa as operações que envolva o ouro, fica obrigada, por força do art. 153, § 5º, I, da CRFB, ao repasse de 30% do produto da arrecadação. Destaca-se que as operações tributáveis são aquelas em que o ouro é definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial. O Estado ao qual cabe o repasse é aquele no qual houver extração do produto. Os outros 70% desta receita devem ser repassados aos Municípios. Ao Distrito Federal, portanto, cabe a totalidade da arrecadação, ou seja, 100%, uma vez que nele não há Municípios.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Relativa às Atividades de Importação ou Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Seus Derivados e Álcool Combustível (CIDE-Combustível) é de competência exclusiva da União Federal, encontrando fundamento legal nos artigos 149 e 177, § 4º, da Constituição da República. Por determinação expressa do art. 159, III, da CRFB/88, a União tem o dever de repartir o produto

da arrecadação deste tributo, repassando 29% deste aos Estados. Ademais, o art. 161, II, do mesmo Diploma, determina que a normatização sobre a entrega dos recursos decorrentes deste tributo deve ser estabelecida por meio de lei complementar.

Contudo, os Estados não ficam com o valor integral do repasse constitucional da CIDE-Combustíveis, posto que o art. 159, § 4º, da CRFB/88, determina que cada Estado deve destinar 25% (vinte e cinco por cento) do montante destes recursos aos seus Municípios.

Diferentemente das transferências anteriores, o Fundo de Compensação de Exportações (FPEX) consiste em forma indireta de repasse. Trata-se de um fundo compensatório para os Estados e Distrito Federal, dada a imunidade de ICMS para as exportações, estabelecida no art. 155, § 2º, X, “a”, da CRFB. Ele é constituído, segundo o art. 159, II, da Constituição, por 10% da arrecadação total do IPI. O mesmo artigo em seu § 2º ensina que a distribuição da receita deve ser realizada observando-se a proporção dos valores das respectivas exportações dos produtos objetos da tributação.

Destaca-se a previsão do art. 159, § 3º, da CRFB, o qual estabelece que a participação individual de cada Estado é limitada. Não podendo, a nenhuma unidade federada, ser destinado parcela superior a 20% do montante do Fundo. Tal regra visa obstar beneficiamentos a Estados mais desenvolvidos, o que coaduna com as ideias aqui tratadas acerca de Federalismo Fiscal, equilíbrio do Pacto Federativo, distribuição de renda, redução das desigualdades sociais e regionais, dentre outros temas.

Ainda no artigo mencionado, o seu § 3º disciplina que os Estados devem entregar aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem deste Fundo, destacando que para a distribuição deverão ser observados os seguintes critérios: três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações pertinentes, realizadas em seus territórios; e até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) trata-se, quanto aos requisitos legais, de uma transferência constitucional obrigatória. Com relação à sua finalidade, diz-se distributivo. Por fim, destaca-se que é desvinculado no que concerne à aplicação de seus recursos. Tais definições são apresentadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (2017). De acordo com o art. 159, I, “a”, da Constituição, a União tem o dever de entregar 21,5% do produto da arrecadação dos Impostos sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR) e sobre Produtos Industrializados (IPI), ao FPE.

Os Fundos Regionais são constituídos por 3% da receita proveniente do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados. A distribuição desses valores é feita entre

programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Nordeste, ao qual é destinado 1,8%; Norte e Centro-Oeste, cabendo-lhe 1,2%, cada qual com a importância de 0,6%. O investimento se dá por meio de instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região.

O art. 157, II, da Constituição determina ainda que pertencem aos estados e ao Distrito Federal 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto que a união instituir no exercício da competência residual, que lhe é atribuída pelo art. 154, I. Ressalta-se que esta faculdade nunca foi exercida, caso sejam instituídos novos impostos, por meio desta autorização constitucional, a União deverá repassar a parcela prevista neste dispositivo.

3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E RATEIO DO ICMS

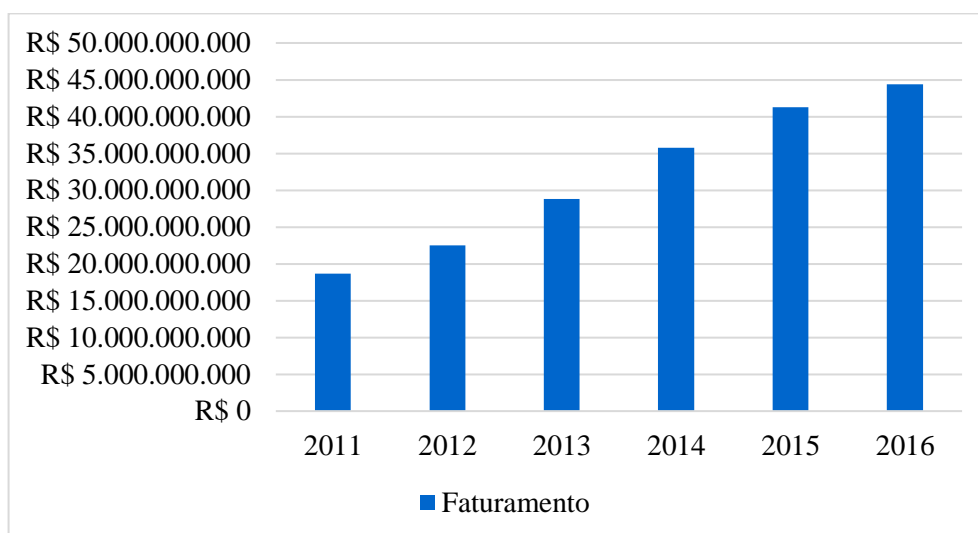
Neste capítulo serão analisados os dados do comércio eletrônico, seu faturamento, perspectiva de crescimento desse setor, consumo e vendas, todas estas informações especificadas por grandes regiões do país. Também será analisado os regime jurídicos do ICMS anterior e posteriormente à Emenda Constitucional de nº 87/2015. Serão apresentados dados quantitativos disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), Ebit e Conversion, reconhecidas empresas que realizam pesquisas aprofundadas acerca do comércio eletrônico. Além disso, serão citadas discussões doutrinárias pertinentes à matéria.

3.1 RELAÇÕES COMERCIAIS INTERESTADUAIS

As relações comerciais entre pessoas de Estados diversos têm se tornado uma prática cada vez mais corriqueira. Sobre o assunto, Minato (2014, p. 138) ensina que a comunicação vem superando cada vez mais as barreiras físicas, sobretudo em razão do desenvolvimento tecnológico, da globalização e da inclusão digital. Tal fator tem ampliado notavelmente as compras realizadas entre consumidores finais e fornecedores residentes em Estados distintos, fortalecendo assim, o chamado mercado eletrônico e alterando questões importantes relativas à economia, uma vez que estimula os centros produtores mais avançados, em detrimento dos menos desenvolvidos.

De acordo com Juarez de Paula, sociólogo, especialista em comércio exterior e gerente da Unidade de Atendimento Setorial Comércio do Sebrae, houveram muitas discussões há duas décadas acerca do impacto das novas tecnologias de comunicação e informação (TIC) na formação de um novo ramo da economia, a chamada “economia digital”. Passados 20 anos, diversos dados respondem a estes questionamentos, além de estabelecerem algumas previsões para o segmento. O gráfico a seguir traz a evolução do faturamento no e-commerce nacional.

Gráfico 9 – Evolução do Faturamento no e-commerce no Brasil



Fonte: Ebit – Webshoppers 35, 2017

É visível a evolução deste novo método de realização de operações mercantis. Em média, a cada ano, entre 2011 e 2014, o crescimento apresentado pelo comércio eletrônico foi de 24,5%. De acordo com dados do Banco Central do Brasil (BACEN, 2016), Arquivos Acionistas, neste período a taxa de crescimento anual do Brasil foi de 2,12%. Ademais, nos anos de 2015 e 2016, enquanto as compras virtuais cresceram 11,2%, a economia do país retraiu 3,9%. Nos anos de crescimento econômico nacional, a evolução do mercado online superou em mais de 22% o resultado nacional. Anota-se também que, nos anos de recessão, o crescimento do setor se manteve, conservando diferença considerável com relação ao desempenho nacional.

Para aperfeiçoar as negociações virtuais, diversos estudos vêm sendo realizados a fim de entender este mercado. O Cetic.br, Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação; a Ebit, empresa pioneira em realizar pesquisas online que visam analisar e entender o perfil e os hábitos do consumidor virtual e a Conversion, agência líder em otimização de mecanismos de busca desenvolvem pesquisas constantemente. Destas foram extraídos dados como o alcance do comércio eletrônico, faturamento e perspectivas, com a finalidade de proporcionar uma visualização técnica desta atividade mercantil e, desta forma, entender o impacto econômico para os Estados no tocante ao aspecto tributário.

A Ebit acompanha a evolução do varejo digital no país desde o seu início, coletando dados em tempo real diretamente com o comprador online. Em 2001, a empresa realizou o Webshoppers, o relatório de maior credibilidade sobre o comércio eletrônico brasileiro e considerado a principal referência para os profissionais da área. Desde então, a empresa vem publicando periodicamente relatórios desta natureza com dados atualizados. É relevante para

este estudo a apresentação do atual cenário do mercado de e-commerce, além das estimativas para o corrente ano.

A pesquisa afirma que, dentre 7,2 bilhões de pessoas, cerca de 3 bilhões utilizam a internet de maneira ativa e indica ainda que os números seguem crescendo. No Brasil, aproximadamente 70% da população utilizam a tecnologia 3g e 4g. O comércio global eletrônico, no ano de 2014, movimentou US\$ 1,5 trilhão e cresceu em média 20% com relação ao ano de 2013. Destacou ainda que a América Latina movimentou cerca de 12% do total que circulou na América do Norte. A Ebit aponta que estes dados, “evidenciam uma enorme oportunidade de crescimento”¹.

Tal perspectiva de evolução deste mercado no país encontra forte respaldo no histórico do faturamento. Em 2011 as vendas online movimentaram R\$ 18,7 bilhões, enquanto no ano de 2016, R\$ 44,4 bilhões circularam. Significando crescimento de mais de 137% entre os anos citados. Mesmo considerando o momento de crise, que comportou juros altos, dificuldade de crédito, aumento exponencial do dólar, consideráveis taxas de desemprego e crescente inflação, o setor se manteve apresentando resultados positivos. A Ebit acrescenta que 48 milhões de consumidores fizeram pelo menos uma compra virtual em 2016 no Brasil².

O Cetic.br, que foi instituído como Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação, atua sob os auspícios da UNESCO. Segundo o Centro, a proporção de indivíduos que compraram produtos e serviços pela internet foi de 35% no decorrer do ano de 2014. Dentre as pessoas que não compram produtos e serviços pela internet, 56% indicam que não o fazem por falta de confiança no processo. Neste ponto, visualiza-se mais um forte fator favorável ao crescimento do mercado eletrônico, posto que é cada vez mais forte a presença de sites que realizam a classificação dos fornecedores, a partir da avaliação dos consumidores, o que oferece maior segurança³.

Todos os fatores mencionados contribuem para o crescimento do setor. A Conversion, que é um estabelecimento comercial brasileiro de SEO (Search Engine Optimization) Estratégico, atividade voltada à otimização para mecanismos de busca, realizou uma pesquisa

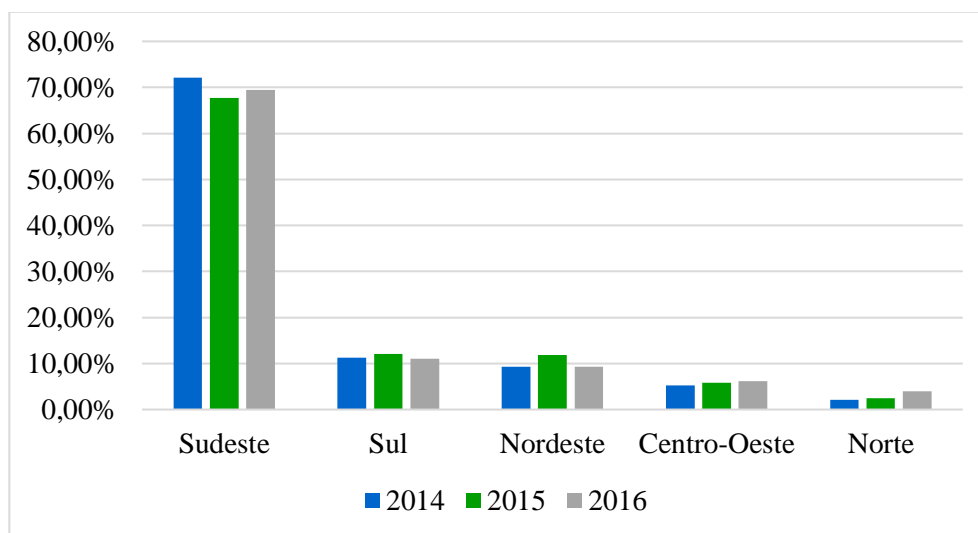
¹ EBIT. **Webshoppers**. Disponível em: <<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fevereiro de 2017.

² _____ **Webshoppers**. Disponível em: <<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fevereiro de 2017.

³ Comitê Gestor da Internet no Brasil. **TIC Domicílios 2015**: pesquisa sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação nos domicílios brasileiros Disponível em: <http://cetic.br/media/docs/publicacoes/2/TIC_Dom_2015_LIVRO_ELETRONICO.pdf>. Acesso em fevereiro de 2017.

exclusiva com mais de 100 milhões de visitas ao longo de 12 meses, com dezenas de lojas virtuais dos mais diversos segmentos de mercado. Os dados obtidos foram comparados com o PIB nacional e a projeção de receita em 2014 no e-commerce brasileiro. Foi criado o chamado Mapa do E-commerce no Brasil, a partir do qual a Conversion divulgou a participação das regiões nas vendas do comércio eletrônico. Através de estudo diverso, a EBIT também divulgou os mesmos dados por meio dos relatórios Webshoppers⁴.

Gráfico 10 – Evolução do Faturamento do E-commerce Brasileiro por Região



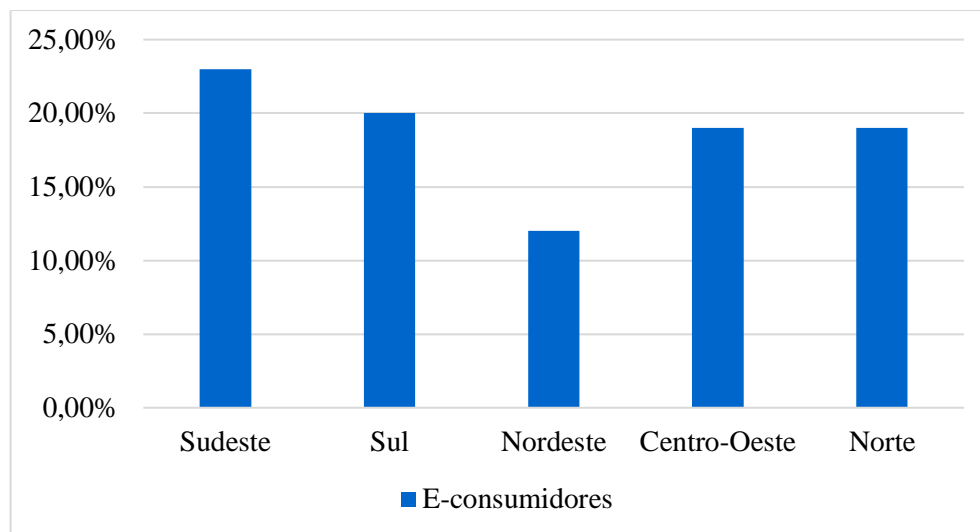
Fonte: Conversion (Mapa do Comércio Eletrônico no Brasil), 2016 e Ebit (Webshoppers 35), 2016.

Somando-se o faturamento das Regiões Sul, Nordeste, Centro-Oeste e Norte no ano de 2016, tem-se 30,6% do total nacional. A região Sudeste sozinha concentra 69,4% desta receita. Contrastando expressivamente com estes números, tem-se a localidade de origem dos consumidores. A fundação pública federal vinculada ao Ministério do Planejamento, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em seu comunicado nº 95⁵, realizou uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor em comento. Foi atestado que a concentração de e-consumidores por Grande Região do país não difere muito quando consideradas reciprocamente.

⁴ Conversion. **Mapa Conversion do e-commerce no Brasil**. Disponível em: <www.conversion.com.br/otimizacao-de-sites-seo/mapa-conversion-e-commerce/>. Acesso em fevereiro de 2017.

⁵ IPEA. Vendas on-line no brasil: uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor de comércio. **Comunicados do Ipea, n 95**. 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602_comunicadoipea95.pdf>. Acesso em 2017.

Gráfico 11 – Proporção de indivíduos que já compraram produtos e serviços pela internet - sobre o total de pessoas que já acessaram a internet



Fonte: Ipea – Comunicado nº 95, 2011, p. 5 e 6.

A partir dos dados apresentados, tem-se que os consumidores brasileiros que compraram pela internet, à época do estudo, estavam distribuídos de forma equilibrada por todo o país. A diferença entre aquele que mais consumiu, Sudeste, e aquele que comprou em menor quantidade, Nordeste, era de apenas 11%. Destaca-se que as Regiões Norte e Centro-Oeste compraram 4% menos com relação ao Sudeste. Com relação ao montante de compras realizados pelos sulistas, a diferença é de apenas 3%. Comparando as compras ao faturamento de cada região, verifica-se excessiva discrepância. Esta desigualdade refletiu diretamente na receita estadual decorrente do recolhimento do ICMS, dada a regulamentação vigente à época.

Estas proporções foram alteradas com o passar dos anos. De acordo com o Webshoppers 28⁶ publicado pela Ebit, dentre as pessoas que consumiram pela primeira vez através do comércio eletrônico no primeiro semestre de 2013, 62% foram do Sudeste, 14% do Nordeste, 13% do Sul, 7% do Centro-Oeste e 4% do Norte. Neste período, no mesmo relatório, a Ebit indicou que em geral 65% dos e-consumidores eram do Sudeste, 13% do Sul, 13% do Nordeste, 6% do Centro-Oeste e 3% do Norte. Já no ano de 2016, de acordo com a consultoria da Conversion⁷, Rio Janeiro e São Paulo realizam 58,9% das compras, o que totalizou R\$ 33 bilhões em pedidos.

⁶ EBIT. **Webshoppers**. Disponível em: <<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fevereiro de 2017.

⁷ Conversion. **Novo CIMS do e-commerce: uma batalha por 11 bilhões em tributos**. Disponível em: <<http://www.conversion.com.br/blog/novo-icms-do-e-commerce-uma-batalha-por-r11-bi-em-tributos/>>. Acesso em fevereiro de 2017.

No período considerado, o restante do Brasil comprou cerca R\$ 23 bilhões, e é justamente nesta parcela que reside a disputa que deu origem à EC 87/15. A este respeito e tendo em vista a estimativa de crescimento do faturamento do e-commerce no Brasil, que deve atingir o patamar de R\$ 149 bilhões para o ano de 2019, “os Estados fora do eixo Rio-São Paulo irão comprar cerca de R\$ 61,2 bilhões. (...) a expectativa é de uma briga por R\$ 11 bi de impostos, considerando a alíquota de 18%” (CONVERSION, 2016)⁸.

É necessário registrar que buscou-se a ata das sessões parlamentares, nas quais ocorreu a votação da PEC 197, projeto que deu origem à EC 87/15, a fim de verificar a fundamentação utilizada para a feitura da nova regulamentação. No sítio eletrônico do Congresso Nacional, colheu-se também os áudios das reuniões, além do voto do relator e também os pareceres técnicos de cada Comissão das Casas Legislativas. No entanto, os únicos dados verificados foram os relativos ao crescimento do comércio eletrônico, não foram encontradas informações acerca do consumo de cada Região⁹. Diante desta explanação, passa-se à análise da regulamentação aplicada ao rateio do ICMS.

3.2 REGIME DE RATEIO DO ICMS

Este imposto comporta diversas contendas entre os Estados dada a expressividade de sua participação na receita destes entes. Inúmeros fatores deram origem a estas disputas, figurava entre os principais os incentivos fiscais concedidos de forma unilateral, como a redução da base de cálculo, a concessão de crédito presumido ou quaisquer outros incentivos que contribuam para a redução ou supressão de encargos tributários, não importando que ocorram de maneira direta ou indireta.

Estas concessões estaduais visam atrair comerciantes e fabricantes fortalecendo sua economia, ocorre que este fortalecimento se dá, muitas vezes em detrimento das outras unidades. Neste mesmo contexto é possível citar a regulamentação acerca da incidência deste

⁸ Conversion. **Novo CIMS do e-commerce:** uma batalha por 11 bilhões em tributos. Disponível em: <<http://www.conversion.com.br/blog/novo-icms-do-e-commerce-uma-batalha-por-r11-bi-em-tributos/>>. Acesso em fevereiro de 2017.

⁹ Câmara dos Deputados. **Câmara aprova PEC do Comércio Eletrônico em 1º turno.** Disponível em: <www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/INDUSTRIA-E-COMERCIO/477409-CAMARA-APROVA-PEC-DO-COMERCIO-EM-1-TURNO.html>. Acesso em fevereiro de 2017. Senado Federal. **Atividade Legislativa:** proposta de emenda à constituição nº 7, de 2015 - agenda brasil 2015 <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119633>>. Acesso em fevereiro de 2017.

tributo nos casos de compras entre pessoas de Estados distintos. Apesar de se diferenciar um pouco do caso dos incentivos, os efeitos são semelhantes, alguns Estados lucram experimentam uma elevação na arrecadação enquanto outros perdem mercado, têm o comércio enfraquecido e experimentam freios na receita tributária, direta, ICMS, e indiretamente, demais tributos incidentes nas operações comerciais, como as contribuições.

3.2.1 Descrição do Antigo Regime

A hipótese de incidência do ICMS está ligada, de maneira especial, à circulação de mercadorias. Quando há a transferência onerosa e habitual de determinados bens, concretiza-se o fato gerador do tributo, o que faz nascer, para o praticante do fato, a obrigação de pagar ao Estado o valor correspondente. Todavia, quando se tratava de operações em que o fornecedor situava-se em unidade estadual diversa da do destinatário do produto, o art. 155 da Constituição trazia a seguinte regra de incidência:

Art. 155 [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

Em atenção a este regramento, havia uma diferenciação entre operação interna e interestadual. Para a configuração desta última modalidade, era necessário que o adquirente tivesse finalidade mercantil, comprando o produto para revenda, ou seja, era preciso que o destinatário fosse também fornecedor. Acerca da definição de contribuinte, destaca-se o ensinamento de Minato (2014, p 45):

O conceito de contribuinte é estabelecido pelo artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996. Cumprindo a determinação constitucional prevista no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'a', o dispositivo legal define como contribuinte do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria.

Nestes casos, ao Estado do adquirente cabia o montante da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. É o caso do creditamento dos valores já pagos de ICMS nas operações anteriores, a manifestação da não cumulatividade na tributação da cadeia de

comercialização. Já a alínea “b” refere-se aos casos em que aquele que o adquirente era também consumidor final, o que era considerada uma operação interna. Para esta última situação, havia a aplicação da alíquota interna. Assim, nenhuma parcela da receita era cabível ao Estado destinatário.

Independentemente do ambiente em que as transações são realizadas, a sujeição ativa do ICMS incidente sobre as operações interestaduais dependia da caracterização do destinatário final como contribuinte ou não do imposto. Ocorre que, tais disposições não se coadunam à realidade do comércio eletrônico, que “reduziu as distâncias entre os consumidores e os produtores, diminuiu o número de intermediários e permitiu a expansão das vendas interestaduais e até mesmo das transações internacionais” (MINATO, 2014, p 100).

3.2.2 Descrição do Novo Regime (EC nº 87/2015)

A Emenda Constitucional 87/2015 alterou a Constituição da República, inserindo importantes inovações na sistemática da tributação das relações em comento. Nas vendas realizadas a consumidores finais, por força deste dispositivo, os estabelecimentos comerciais devem recolher o ICMS ao Estado remetente até o montante das alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal. Por outro lado, cabe ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual (CARNEIRO, 2015, p 1). O art. 155, § 2º e incisos VII e VIII, da CRFB/ 88 passaram a ter a seguinte redação:

Art.155. Compete aos es e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII -nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII -a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (grifo nosso)

O contribuinte agora deverá adotar a alíquota interestadual, que pode ser 7% ou 12%, cabendo ao Estado de destinatário o diferencial de alíquota (Difal). Na prática, Estados

fornecedores deixaram de recolher a totalidade do tributo para recolher 7% ou 12%, a depender do Estado de destino e estes últimos passaram a ser sujeito ativo, sendo-lhes devido a parcela restante do ICMS, que, em regra é 10% ou 5% (OLIVEIRA, 2015, p 7). Sobre as alíquotas interestaduais, comentam Alexandria e Carvalho (2011, p 1):

O sistema de tributação do ICMS tem em si um princípio que objetiva a diminuição das desigualdades socioeconômicas entre regiões. Este princípio se dá pela aplicação de alíquotas menores nas operações de vendas interestaduais entre Estados membros da Federação. As operações de vendas destinadas [...] aos Estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e ao Estado do Espírito Santo se dá a uma alíquota de 7% da base de cálculo do ICMS. [...] Esta alíquota pode ser de 17% no valor de sua venda, e esta diferença entre o débito pela venda (17%) e o crédito pela compra (7%) será recolhido ao Estado de destino. As operações entre os Estados das regiões sul e sudeste, bem como as vendas dos Estados das demais regiões a aqueles primeiros, se dá a uma alíquota de 12%, para as vendas interestaduais a contribuintes. Esta diferença entre 7% e 12% contribui para diminuir as desigualdades regionais, transferindo uma parcela do ICMS destas operações para os Estados menos desenvolvidos.

Em atenção a esta regulamentação, nas operações em que o produto será enviado de um Estado do sul ou sudeste para um Estado localizado nas regiões norte, nordeste e centro-oeste ou para o Espírito Santo, o tributo devido ao Estado fornecedor deverá ser calculado com base na alíquota interestadual de 7%. Ao ente destinatário, caberá o Difal entre sua alíquota interna e a interestadual utilizada pelo remetente. Quando o contrário ocorrer, a porcentagem utilizada para alcançar o montante devido na primeira operação será de 12%. A qual também deve ser utilizada em qualquer operação horizontal, ou seja, entre Estados do norte, nordeste, centro-oeste e Espírito Santo ou ainda entre Estados do sul e sudeste.

Até 2015, um estabelecimento localizado no Rio de Janeiro vendendo para consumidor final, não contribuinte habitual, situado no Estado de Minas, era tida como uma operação interna, ou seja, o Rio de Janeiro ficava com todo o ICMS. O que não era razoável, posto que as duas unidades contribuíram para a realização da operação mercantil. Após a emenda, é obrigatório Difal para o destino. Sobre o assunto, vale destacar a previsão do art. 155, VI, da CRFB/88, segundo o qual, salvo deliberação do Confaz, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

3.2.3 Surgimento e Intensificação do Comércio Eletrônico: Análise Comparativa entre os Regimes

Inobstante a destinação de diversos dispositivos constitucionais à regulamentação do exercício da competência tributária pelos Estados e pelo Distrito Federal, tem-se verificado inúmeros conflitos entre as unidades federadas, os quais são genericamente denominados de “guerra fiscal”. Como já apontando, o desequilíbrio é gerado porque o constituinte originário de 1988 adotou o critério da origem do produto para definir o sujeito ativo do ICMS, incidente nas operações interestaduais entre fornecedor e consumidor final de Estados distintos. Deste modo, o tributo era integralmente devido ao Estado de origem (MINATO, 2014, p 8 e 9).

Para definir a incidência do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, o constituinte originário de 1988 adotou o critério da origem produto. Destacando que o tributo é devido integralmente ao Estado remetente. Neste sentido, a facilidade nas operações interestaduais teriam o condão de repercutir na distribuição da arrecadação do imposto mencionado, visto que a maior parte dos estabelecimentos virtuais e dos centros de distribuição está sediada nas Sul e Sudeste (MINATO, 2014, p 9).

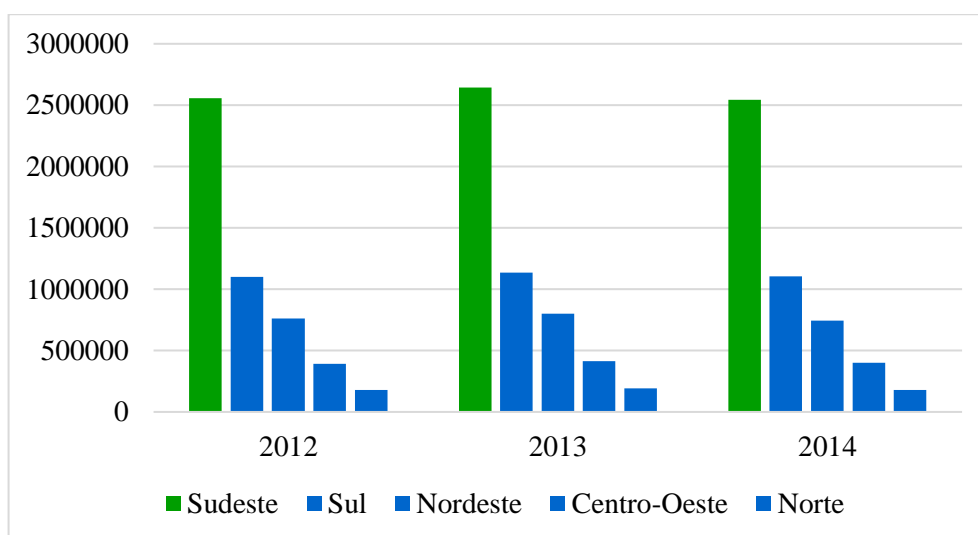
Ante esta realidade, estabeleceu-se uma “distribuição de riqueza às avessas: dos pobres para os ricos”. A partir de 2002, operações desta natureza vêm crescendo e é uma tendência de não parar de crescer. Isso faz com que os Estados consumidores transfiram renda para os Estados onde se inicia a operação da mercadoria, o que fomenta mais a desigualdade no que diz respeito à distribuição de riquezas entre os Estados da Federação. A maioria destes transferem riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico (ALEXANDRIA e CARVALHO, 2011, p 1).

Neste sentido, destaque para o ensinamento de Sousa (2016, p 143):

[...] No ano de 2012, um terço de todo o ICMS arrecadado no Brasil (33%) assim o foi pelo Estado de São Paulo. Por outro lado, a soma de todo o montante arrecadado pelos nove Estados da região Nordeste corresponderam ao percentual de apenas 15% do total arrecadado no Brasil. Isto é, [...] a soma das quantias de ICMS arrecadadas por todos os Estados do Nordeste foi inferior à metade do total arrecadado por São Paulo. Fazendo um recorte ainda maior, enxerga-se que concerniu ao Rio Grande do Norte apenas 1% de toda a receita de ICMS percebida no Brasil no ano de 2012. [...] a diferença de receita angariada em razão do ICMS entre o Estado de São Paulo e o Rio Grande do Norte fora de 105.413.021 milhões de reais.

Estas discrepâncias se apresentam nos diversos aspectos analisados durante este trabalho. Um estudo do IBGE, que analisou aspectos da dinâmica demográfica do segmento formal das empresas brasileiras entre os anos de 2007 e 2014, mostrou que a região Sudeste do país concentra mais de 51% das empresas do país. A região sul detém outros 22%. Juntas essas regiões possuem mais de 73% dos estabelecimentos comerciais do país. Ocorre que, as outras três regiões, detentoras de menos de 27% destes estabelecimentos, representam mais de 43% da população total nacional. (IBGE – PNAD, 2015). A seguir, os dados representados graficamente:

Gráfico 12 – Número de Unidades Locais



Fonte: IBGE – Demografia das Empresas, 2014

Ademais, em consonância com Kubota e Milani (2011, p 19), em estudo publicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), a região Sudeste do país concentra 64,75% dos estabelecimentos comerciais nacionais que utilizam a prática do comércio eletrônico. Acrescenta, que outros 20,05% encontram-se na região Sul. A problemática resultante desta conjuntura, ensina Sousa (2016, p 143 e 144), é que os Estados membros que detêm “menores polos econômicos não conseguem custear suas próprias despesas, dependendo, por conseguinte, de repasses financeiros da União, mitigando o pacto federativo”.

Acerca da Forma Federativa de Estado, Dallari (1995, p 215 a 221) elenca as características fundamentais: a Constituição como base jurídica, a ausência do direito de secessão, a soberania do Estado Federal, a divisão de competências, o compartilhamento do poder político entre a União e as unidades federadas, a definição da cidadania. Contudo,

destaca-se o fato de que a cada esfera de competência é atribuída renda própria. Isto porque de nada vale receber atribuições, se a unidade não dispõe de condições para executá-las.

Sousa (2016, p 140 e 141) ensina que, o federalismo fiscal brasileiro tem acentuado a discrepância financeira entre os Estados. O que contraria o preceito constitucional estabelecido no artigo 3º, inciso III, qual seja, a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República. Outrossim, a Constituição firmou a ordem econômica e financeira como um título. A qual, por seu turno, elege como princípio, em seu art. 170, VII, o preceito em comento, *in verbis*, “Art. 170. A ordem econômica, fundada (...) conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais”.

Ante o contexto mencionado e diante da incapacidade patente da legislação em assegurar o equilíbrio do pacto federativo, os Estados consumidores se articularam a fim de atenuar os efeitos do e-commerce interestadual (ALEXANDRIA e CARVALHO, 2011, p 3). Nestas condições, em 2011, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) instituiu através do Protocolo ICMS 21/2011, assinado pelos Estados do Norte, Nordeste, além do Espírito Santo e do Distrito Federal, a cobrança de ICMS no Estado de destino nas operações de venda de mercadoria a consumidor final realizadas por telefone ou pela internet (GUEDES e SANTANA, 2011, p 116 e 117).

“Os signatários do Protocolo exigiam o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual na entrada, em seus territórios, das mercadorias adquiridas eletronicamente por consumidor final” (MINATO, 2014, p. 9). Entretanto, mesmo tendo sido produzido pelo Confaz, o STF julgou o protocolo inconstitucional, aduzindo que os signatários invadiram a competência das unidades federadas de origem, que eram os sujeitos ativos da relação tributária por força da Constituição da República (GUEDES e SANTANA, 2011, p 117). Apenas no ano de 2015, um novo regime foi adotado pelo ordenamento nacional.

Sobre o assunto, evidencia-se o entendimento do doutrinador Kiyoshi Harada:

Com o avanço tecnológico, as vendas não presenciais (e-commerce), cresceram vertiginosamente nos Estados produtores, tendo como adquirentes os consumidores localizados nos Estados do N, NE, CO e ES, além do DF. Governadores desses Estados e do DF, sentindo a perda de arrecadação do ICMS com intensidade cada vez maior, se uniram e conseguiram firmar o Protocolo no 21/2011, que equiparava a uma operação entre contribuintes a venda não presencial feita por um estabelecimento localizado em um determinado Estado para o consumidor final localizado em outro Estado. Entretanto, esse Protocolo, viciado formal e materialmente, foi declarado inconstitucional pelo STF.258 Daí a promulgação da EC no 87, em 16 de abril de 2015, que, mediante alteração da redação do inciso VII sob comento, acaba

com a distinção entre destinatário contribuinte e não contribuinte do ICMS, passando a prevalecer sempre a alíquota interestadual, colocando um ponto final na guerra fiscal que havia surgido por iniciativa dos consumidores. (2016, pp. 536)

Sobre a economia de cada região, de acordo com os dados apresentados pelo IBGE¹⁰, em 2012 mais de 51% das empresas nacionais concentravam-se na região sudeste do país. Somando-se este percentual ao que indica a aglomeração de estabelecimentos na região sul, ultrapassa-se a marca dos 73%. Nos anos seguintes, essa relação se mantém, o que demonstra ser o fenômeno duradouro, não apenas um evento esporádico. As outras três regiões do Brasil, norte, nordeste e centro-oeste, juntas detêm menos de 27% das empresas do país. Todavia, estas últimas três regiões compõem a população nacional em mais de 43%. Estas diferenças apontam para o fato de que existem regiões que são consumidoras e outras que são produtoras.

A alteração no regramento do ICMS gerou significativo impacto no sistema tributário e, por consequência, no equilíbrio do próprio pacto federativo. Isto ocorreu porque, antes de 2015, o Estado ao qual cabia a totalidade da receita tributária decorrente destas operações era aquele que fornecia a mercadoria. Contudo, a distinção entre Estados brasileiros que são produtores e aqueles que preponderantemente consomem é clara. Segundo Kubota e Milani (2011, p 19), a região Sudeste do país concentra 64,75% dos estabelecimentos comerciais nacionais que utilizam a prática do comércio eletrônico. Acrescenta, que outros 20,05% encontram-se na região Sul.

Ataíde e Silva (2016, p 1) asseveram que dadas estas alterações na conjuntura socioeconômica do país, o sistema tributário demanda atualizações. Minato (2014, p 138) aduz, contudo, que a legislação tributária não acompanhou tais transformações, fazendo crescer as divergências entre os Estados da Federação. Tal configuração, inclusive, impulsiona ainda mais a chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados, expressão utilizada para referir-se aos conflitos decorrentes da incidência do ICMS nas operações que envolvem mais de um Estado-membro. Casos em que mais de uma unidade federativa julga-se sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária.

Sousa (2016, p 142 q 144) é bastante otimista em relação à alteração trazida pela EC 87/15, afirmando que o pagamento do diferencial de alíquotas ao Estado destinatário se mostra medida útil à concretização da isonomia federativa. Isto porque o rateio do ICMS é instrumento capaz de promover equilíbrio na arrecadação da receita tributária estadual. Atende também aos

¹⁰ SIDRA – IBGE. **Demografia das Empresas**: Demografia das Empresas - 2007-2014. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/demografia-das-empresas/tabelas>>. Acesso em 2017.

ditames da ordem econômica e financeira. Visto caracterizar uma política econômica com o fito de concretizar o princípio constante no artigo 170, VII, CRFB. Destaca-se, por fim, a repartição menos desigual das receitas do imposto sob exame.

Neste contexto, traz-se ao estudo a colocação do professor Barretto (2016), que destacou que a alteração implementada pela Emenda Constitucional 87/2015, prevendo uma divisão da arrecadação da receita do ICMS entre os Estados produtores e consumidores, é iniciativa positiva. Entretanto, insuficiente à efetivação do equilíbrio do pacto federativo, dadas as disparidades sob diversos aspectos experimentadas, sobretudo, pelas regiões norte e nordeste do país (informação verbal).

Com relação à expectativa de crescimento do comércio eletrônico no Brasil, a Ebit adota posição otimista, considerando que diante do cenário mundial, o faturamento nacional não é tão expressivo. Sob o mesmo raciocínio, entende-se que é alta a probabilidade de que os novos consumidores virtuais sejam mais das regiões norte, nordeste e centro-oeste e em menor número das demais regiões. Por outro lado, tendo em vista a concentração dos centros industriais na região sudeste, é razoável inferir que sob a égide do regime antigo, o país experimentaria um desequilíbrio no sistema tributário, em que apenas uma parcela dos entes concentrariam a receita decorrente do ICMS.

4 IGUALDADE MATERIAL E EQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO

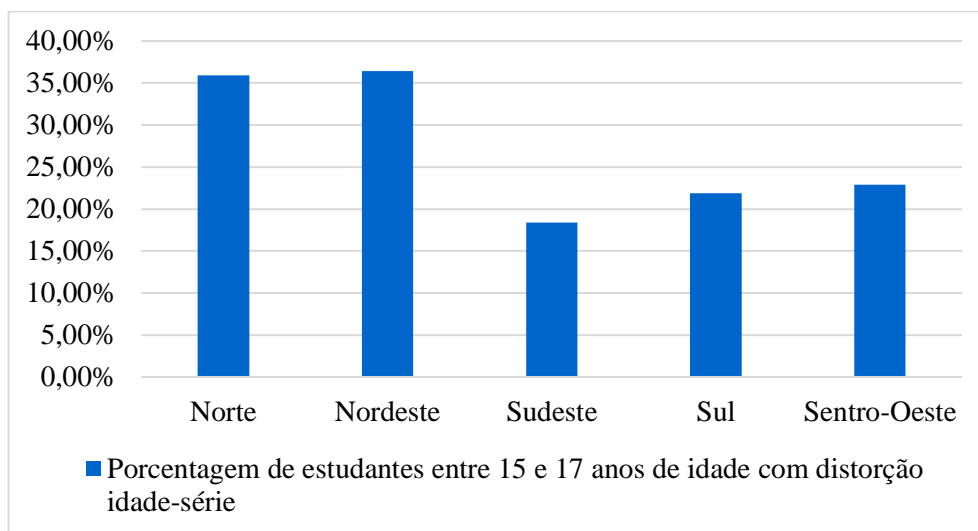
Neste capítulo, passa-se à análise dos indicadores oficiais de desenvolvimento por região do Brasil, a fim de comprovar a necessidade de medidas fiscais que efetivamente busquem um equilíbrio entre os entes. Em seguida, será demonstrado os segmentos mais rentáveis no comércio eletrônico. A partir do detalhamento da receita de ICMS de cada unidade da federação, será possível destacar os setores pertinentes e verificar a evolução de cada região e a proporção entre elas.

4.1 INDICADORES OFICIAIS DE DESENVOLVIMENTO: A DESIGUALDADE REGIONAL BRASILEIRA

As inovações trazidas pela Emenda 87 eram necessárias para reequilibrar o sistema. Posto que, em uma relação mercantil interestadual, na qual os dois Estados diversos contribuem para a produção da riqueza, não é razoável que a verba tributária seja destinada inteiramente para apenas um deles, seja o consumidor ou o produtor. Para além dessa necessidade, é preciso ter atenção às desigualdades sociais que afligem o país. Com isso, além de alterações que equilibrem a relação, dada a participação de diversas unidades nas operações, há a necessidade de uma distribuição da renda atendendo aos ditames do princípio da igualdade material.

Para compreender melhor a necessidade de uma diferenciação da divisão do ICMS, sobretudo, em favor dos Estados das regiões norte e nordeste, inicia-se a exposição dos dados que ilustram alguns problemas sociais do país. Nestas localidades concentram-se alguns déficits que requerem maiores investimentos, a fim de atingir os objetivos constitucionalmente estabelecidos. Os números adiante são apresentados por região. A seguir, a proporção de estudantes entre 15 e 17 anos de idade que frequentam séries inadequadas para suas idades:

Gráfico 13 - estudantes entre 15 e 17 anos de idade com distorção idade-série

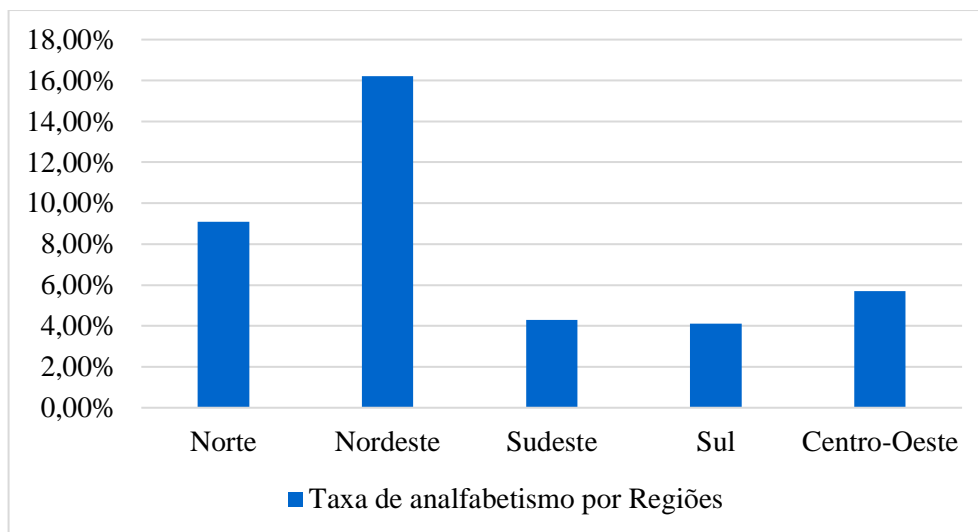


Fonte: IBGE, Uma análise das condições de vida da população brasileira, 2016

Rosana Ribeiro e Maria Cristina Cacciamali apontam que “são considerados em situação de defasagem escolar os alunos que não possuírem no início de cada ano letivo os anos de estudo compatíveis com a sua idade.” As autoras afirmam que a frequência escolar da população infanto-juvenil é um problema que foi superado pelo governo brasileiro, porém a distorção idade-série permanece como desafio. A manutenção dos estudantes nas escolas passa por fatores econômicos, sociais e culturais e para superar essas questões anteriores é necessária “uma estratégia de desenvolvimento que contemple elevação do nível de escolaridade, geração de bons empregos, políticas industrial e de inovação. (RIBEIRO e CACCIAMALI, 2012, pp. 497 - 511).

Por meio dos dados divulgados na pesquisa “Uma análise das condições de vida da população brasileira”, publicada pelo IBGE (2016), verifica-se que as regiões norte e nordeste apresentam taxas de defasagem idade-série bem superiores às demais. Esta circunstância, assim como os indicadores a seguir apresentados, demonstram a necessidade de uma maior atenção do governo a estas localidades, uma vez que as medidas necessárias à resolução deste problema demandam comportamentos positivos do Estado. A seguir, apresenta-se a taxa de analfabetismo das pessoas com 15 anos ou mais de idade:

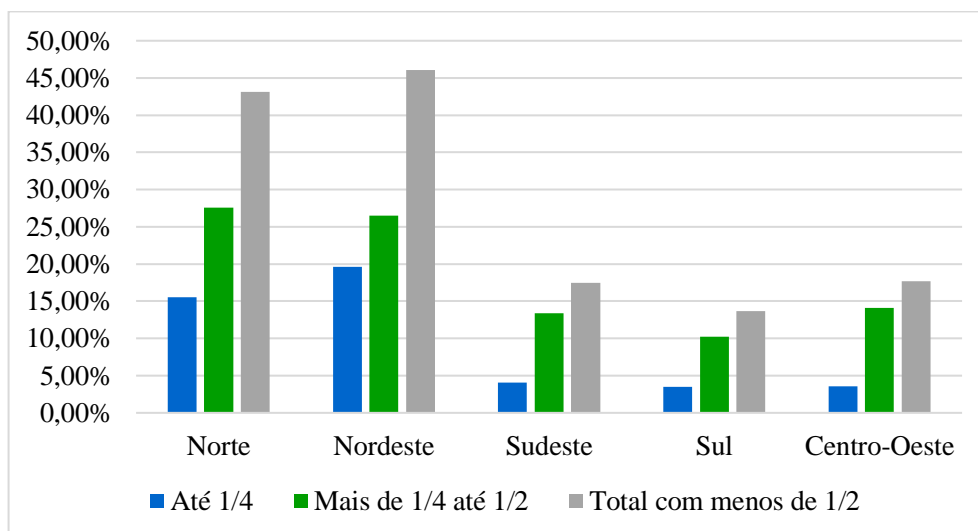
Gráfico 14 – Taxa de analfabetismo das pessoas de 15 anos ou mais de idade segundo as Grandes Regiões



Fonte: IBGE – PNAD, 2016

A partir desta representação gráfica, verifica-se que a concentração de analfabetos na região nordeste é quatro vezes maior quando comparada às taxas das regiões sul e sudeste. No centro-oeste do país, a taxa se aproxima dos 7%. Já no norte, o problema se agrava com quase 10% de analfabetos. Todavia, o nordeste apresenta a situação mais grave. Cunha (2013, p. 37) atribui o insucesso escolar a diversos fatores sociais. Dentre outros, destaca imaturidade, problemas emocionais e abandono dos pais. Contudo, além destes, cita impasses econômicos, subnutrição das crianças e falta de condições econômicas.

A seguir, traz-se elementos que demonstram o padrão de vida e distribuição de renda na população brasileira:

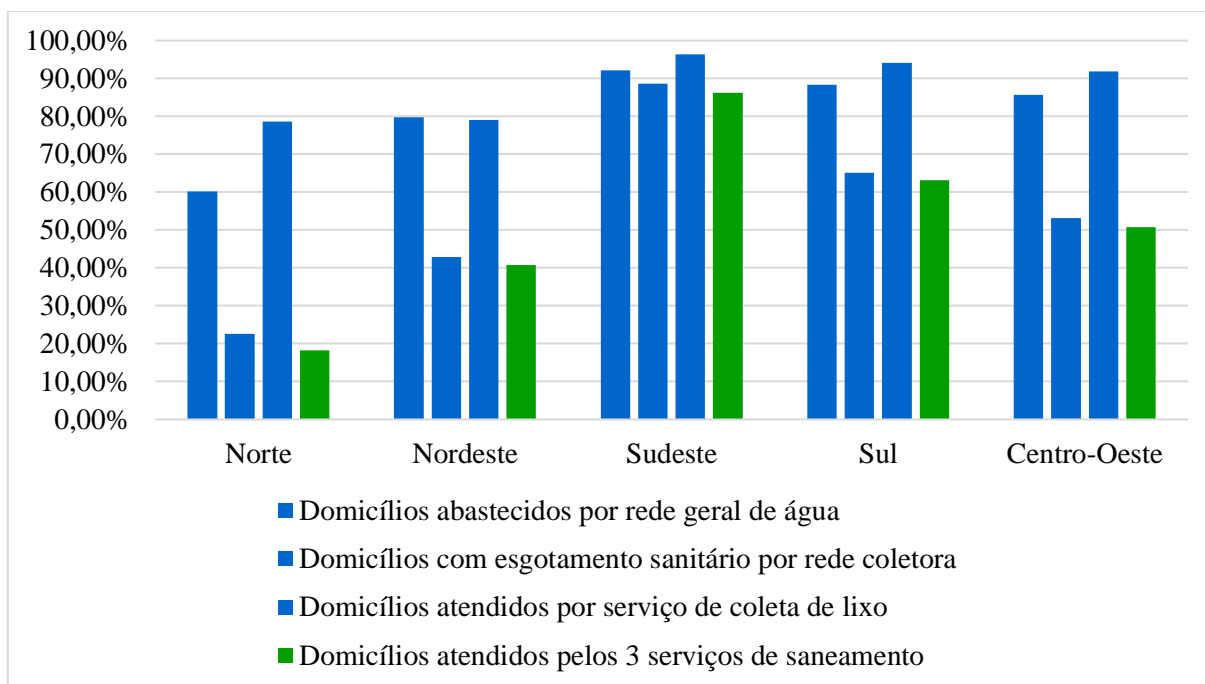
Gráfico 15 – Rendimento mensal domiciliar *per capita* segundo as Grandes Regiões

Fonte: IBGE – PNAD, 2016

Considerando que a pesquisa se refere à conjuntura socioeconômica de 2015, neste ano, quase a metade dos nordestinos e dos nortistas sobreviveram com uma renda de menos de meio salário mínimo por mês. Isso significa que esta parcela da população tinha uma renda mensal de aproximadamente R\$ 390,00. O salário mínimo completo já não atende aos mandamentos constitucionais estabelecidos no art. 7º, IV, segundo o qual é necessário que o valor atenda as necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família, incluindo moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. No caso em tela, o problema é ainda mais grave.

Considerando a totalidade da população brasileira, o rendimento mensal domiciliar *per capita*, médio nas regiões sudeste, sul e centro-oeste é superior a R\$ 1.500,00. No caso da região norte, este valor não supera a cifra de R\$ 860,00. Já na nordeste, o montante é ainda menor, é inferior a R\$ 800,00. Vê-se então que a condição de inferioridade dos Estados mais próximos à linha do equador, no que se refere à renda é uma característica marcante. Por outro lado, as populações estudadas padecem ainda com relação às condições de saneamento básico.

Gráfico 16 – Prestação dos serviços de saneamento aos domicílios por Grande Região



Fonte: IBGE – PNAD, 2016

Com relação ao abastecimento de água por rede geral, destaca-se que mais de 20% da população nordestina não é atendida. O problema se agrava quando da análise da prestação deste serviço na região norte, quase 40% de seus habitantes são desassistidos. O panorama diverge quando visualizadas as outras localidades. Centro-oeste e sul, apresentam pouco mais de 10% de carência da prestação. Sudeste, por sua vez, apresenta menos de 8% dos moradores sem abastecimento de água.

Quando se trata de esgotamento sanitário por meio de rede coletora, destaca-se que menos de 10% dos residentes do sudeste não são servidos. Em expressiva oposição tem-se o nordeste e norte, em que menos de 43% e 23%, respectivamente, dispõem desta prestação. Ou seja, mais de 77% dos moradores da região norte do país não têm esgotamento sanitário. Isto significa que todos os dejetos produzidos por esta parcela (77%) da população são espargidos em seu estado natural nas reservas aquáticas, como rios, lagos e até mesmo o mar.

Da análise dos números relativos à prestação do serviço de coleta de lixo, vê-se que na região sudeste a prestação atende mais de 96% dos habitantes. No sul e centro-oeste, este percentual corresponde a 94,1% e 91,9%, respectivamente. Seguindo o cenário geral, norte e nordeste têm menos de 80% da população atendida pela coleta de lixo. Destaque para a pesquisa acerca da prestação simultânea dos três serviços de saneamento básico. Apenas metade dos moradores do centro-oeste dispõem do saneamento em seus três aspectos ao mesmo tempo. No

nordeste essa taxa é de menos de 41%. No norte a situação é ainda mais grave, apresentando apenas 18,2%. Por outro lado, o Sudeste apresenta percentual de 86,2%.

Todos os dados apresentados apontam numa mesma direção, alguns com expressividade média, outros bastante alta. Fato é que o IBGE constatou problemas sociais graves concentrados em apenas algumas regiões do país. Tal panorama exige uma atuação incisiva do Estado no sentido de sanar tais vícios. Esta atuação pressupõe verba, daí o sentido da afirmação inicial. A alteração na repartição do sistema do ICMS era necessária por uma questão de equilíbrio na distribuição da riqueza, nos casos em que esta tenha sido produzida por unidades federadas diversas. No entanto, a partir da situação visualizada nas representações gráficas, é necessário ir além distribuindo as receitas com mais atenção às localidades mais necessitadas. É o caso da EC 87, que estabeleceu alíquotas interestaduais diferenciadas.

A este respeito, os números do desenvolvimento humano por regiões do Brasil, disponibilizados pelo Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, apontam que o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) das regiões norte e nordeste é de 0,672. No caso das regiões sul e sudeste este indicador corresponde a 0,768. No ranking mundial, esta diferença significa 50 posições, além de todos abarcar todos os elementos apresentados anteriormente, referentes às condições de vida e distribuição de renda. Para Souza (2016, p 144), portanto, “trata-se de repartição menos desigual”.

Neste sentido, tem-se o IDH por Unidade de Desenvolvimento Humano (UDH). O Ipea (sem data) ensina que as UDHs são “recortes territoriais localizados dentro das áreas metropolitanas que podem ser uma parte de um bairro, um bairro completo ou, em alguns casos, até um Município pequeno.” A fim de exemplificar as disparidades regionais, traz-se uma tabela com a evolução do IDH das primeiras e das últimas 10 posições das UDHs no Brasil, disponibilizada pelo Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil.

Tabela 1 – Ranking das Unidades de Desenvolvimento no Brasil no ano de 2000

Posição – Lugares	IDH	IDH Renda	IDH Longevidade	IDH Educação
1º Rio Branco: IPA (Porto Alegre)	0.934	1.000	0.897	0.907
1º Menino Deus: Ganzo/ Visconde do Herval (Porto Alegre)	0.934	1.000	0.897	0.907
1º Moinhos de Vento (Porto Alegre)	0.934	1.000	0.897	0.907
4º Moema: Faculdade Ítalo Brasileira (São Paulo)	0.932	1.000	0.890	0.911
5º Água Verde (Curitiba)	0.931	1.000	0.877	0.921
6º Icarai/ Praia (Rio de Janeiro)	0.930	1.000	0.886	0.907

7º Independência: André Puente (Porto Alegre)	0.927	1.000	0.896	0.889
7º Américas/ Marapendi (Rio de Janeiro)	0.927	1.000	0.886	0.900
7º Batel/ Bigorrilho (Curitiba)	0.927	1.000	0.878	0.906
10º Praia do Canto/ Ilha do Boi/ Ilha do Frade/ Enseada do Suá (Grande Vitória)	0.926	0.999	0.875	0.908
10700º Município de Messias (Maceió)	0.379	0.474	0.646	0.178
10701º Município de Barra de Santo Antônio (Maceió)	0.378	0.460	0.667	0.176
10702º Doutor Ulysses (Curitiba)	0.377	0.478	0.702	0.160
10703º Distrito do Cacau Pirera (Manaus)	0.376	0.522	0.692	0.147
10703º Bairro Alto (Manaus)	0.376	0.522	0.692	0.147
10703º Zona Rural Iranduba (Manaus)	0.376	0.522	0.692	0.147
10703º Comunidade do Ariaú (Manaus)	0.376	0.522	0.692	0.147
10707º Área Urbana: Rua Santa Rita/ Praça Frei Damião/ Rua Senhor do Bomfim/ Avenida Otacílio Cavalcanti/ Praça Augustino de Souza/ Usina Terra Nova AS/ Praça Nossa Senhora das Graças/ Área Rural: Lagoa Manguaba/ Oitizeiro (Maceió)	0.371	0.467	0.634	0.172
10708º Área Rural de Ipojuca/ Nossa Senhora do Ó/ Camela (Recife)	0.349	0.439	0.660	0.147
10709º Zona Rural Itacoatiara (Manaus)	0.302	0.452	0.661	0.092

Fonte: Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, 2013

Tabela 2 – Ranking das Unidades de Desenvolvimento no Brasil no ano de 2010

Posição – Lugares	IDH	IDH Renda	IDH Longevidade	IDH Educação
1º Vila Madalena: Estação Santuário Nossa Senhora de Fátima/ Sumaré São Paulo, (São Paulo)	0.965	1.000	0.947	0.948
1º Vila Madalena: Estação Vila Madalena (São Paulo)	0.965	1.000	0.947	0.948
1º Vila Cordeiro: Escola Nat Gin Bioswin Ltda (São Paulo)	0.965	1.000	0.947	0.948
1º Berrini/ Vila Funchal: Estação Berrini (São Paulo)	0.965	1.000	0.947	0.948
1º Jardim Paulistano: Delegacia de Polícia Participativa/ 14º Delegacia de Polícia (São Paulo)	0.965	1.000	0.947	0.948
6º Icaraí/ Praia (Rio de Janeiro)	0.962	1.000	0.945	0.943
7º Mata da Praia: Pedra da Cebola (Grande Vitória)	0.961	1.000	0.939	0.946
7º Mata da Praia: Orla (Grande Vitória)	0.961	1.000	0.939	0.946
7º Pacaembu/ Higienópolis (São Paulo)	0.961	1.000	0.949	0.934

7º Barro Vermelho/ Santa Luíza (Grande Vitória)	0.961	1.000	0.939	0.946
11111º Comunidade do Jacaré (Manaus)	0.528	0.525	0.712	0.393
11111º Comunidade Sacambu (Manaus)	0.528	0.525	0.712	0.393
11111º AgroVila do Paraná do Castanho (Manaus)	0.528	0.525	0.712	0.393
11116º Cosmo/ São Pedro/ Tamanduá/ Santa Maria/ Santo Antonio/ Bom Jesus/ Maturaia de Cima (Natal)	0.525	0.520	0.707	0.394
11116º Jacoca/ Catolé/ Cavalcante/ Poço Comprido/ Jorge/ Massagana (Natal)	0.525	0.520	0.707	0.394
11116º Pitangui/ Boa Esperança/ Aningas/ Maturaia de Baixo (Natal)	0.525	0.520	0.707	0.394
11116º Capela/ Carnaubal/ São João/ Gameleira (Natal)	0.525	0.520	0.707	0.394
11120º Área Rural de Ipojuca/ Nossa Senhora do Ó/ Camela (Recife)	0.523	0.540	0.718	0.368
11121º Vales do Benedito (Maceió)	0.522	0.528	0.706	0.381
11122º Zona Rural Itacoatiara (Manaus)	0.501	0.490	0.709	0.363

Fonte: Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, 2013

Não obstante tenham ocorrido alterações nas UDHs, uma regra foi preservada, qual seja, a inferioridade dos índices das unidades localizadas nas regiões norte e nordeste e o destaque positivo com relação àquelas localizadas nas regiões sul e sudeste. No “Human Development, Report 2016: Human Development for Everyone”, a Organização das Nações Unidas (ONU) apontou que no ano de 2000 o IDH do Brasil era de 0.685, já em 2010 subiu para 0.724. No ano de 2015, quase não se observou diferença, o índice registrado pela ONU foi de 0.754. Tal configuração tornam aptos os dados de 2010, visto que foi mínima a alteração neste período. (ONU, 2016, p. 203)

Com base nas informações do IBGE acerca da distribuição de renda e da qualidade de vida por Grande Região do país, vê-se que também não houve alteração efetiva na hierarquia entre estas localidades. As regiões norte e nordeste continuam concentrando significativos problemas sociais. Partindo dos índices disponibilizados pelo Atlas do Desenvolvimento no Brasil, atesta-se que estas dessemelhanças regionais são um problema histórico, arraigado na sociedade brasileira. Diante deste cenário, é premente uma atuação vigorosa dos governos a fim afastar os níveis de desigualdade social que fazem a nação estagnar nas classificações de desenvolvimento da ONU.

4.2 RATEIO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: ENTRE A DESIGUALDADE REGIONAL, O PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL E O FORTALECIMENTO DO PACTO FEDERATIVO

A respeito do princípio da igualdade, passa-se à abordagem realizada pelo doutrinador Bandeira de Mello (2000), na obra “Conteúdo jurídico do princípio da igualdade”. Segundo ele, privilégios e perseguições não podem encontrar respaldo na Lei. Esta é uma mecanismo que disciplina a vida em comunidade devendo tratar a população de forma equânime. “Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes” (MELLO, 2000, p. 6) Contudo, é necessário seguir buscando-se uma objetivação do preceito, pois mesmo diante da clareza do conceito, nota-se sua generalidade.

A isonomia comporta a ideia clássica de diferenciação no tratamento daqueles que divergem. Contudo, ao estabelecer tratamentos diversos, é preciso ter cautela para não gerar privilégios e perseguições. O autor ensina que para as diferenciações não firam a isonomia, três quesitos precisam ser observados. Para ele, “A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação”, ou seja, é necessário analisar o fator adotado como critério discriminatório. “A segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado”, é preciso haver uma justificativa racional. “A terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos na sistema constitucional e destarte juridicizados” (MELLO, 2000, p. 12).

É necessário que haja um fundamento lógico, para que em razão deste seja válido conferir regulamentação jurídica diversa. De igual relevo é a verificação da compatibilidade da medida ao sistema normativo constitucional. É preciso que haja harmonia concreta entre o fundamento abstrato e o sistema normativo vertebral, ou seja, a Constituição. O autor destaca que é importante que haja mais de uma correspondência congruente entre o que ele chama de fator diferencial e a diferenciação consequente, isto é, entre o fundamento e a efetiva particularização. Além disso, é indispensável a congruência da medida com os propósitos perfilhados constitucionalmente (MELLO, 2000, p. 12).

Para o autor é indispensável a presença das três circunstâncias para que seja possível a apreciação acertada do embaraço. Isto significa que a oposição ao preceito isonômico pode ocorrer por meio de qualquer um destes requisitos. Assim, não é suficiente que uma norma se conforme ao princípio da igualdade em seu primeiro aspecto. É primordial que o seja

igualmente com relação aos dois outros. A afronta a apenas um deles é suficiente para desqualifica-la.

Outro elemento abordado na obra pertine ao equilíbrio necessário à diferenciação. Neste ponto, coloca-se em pauta dois preceitos. Primeiramente, à lei não é permitida a instituição de parâmetro distintivo tão específico a ponto de singularizar um sujeito que será acolhido pelo regime especial. Em segundo lugar, há de localizar-se no indivíduo, no objeto ou na circunstância o traço diferencial. Isto significa que para que determinada pessoa, coisa ou situação de sujeito a regime peculiar, é imperioso que o elemento especificador exista nelas mesmas. O autor destaca que:

(...) a lei não pode singularizar no presente de modo absoluto, o destinatário. Com efeito, a igualdade é princípio que visa a duplo objetivo, a saber: de um lado propiciar garantia individual (não é sem razão que se acha insculpido em artigo subordinado à rubrica constitucional “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) contra perseguições e de outro, tolher favoritismos. Em suma: sem agravos à isonomia a lei pode atingir uma categoria de pessoas ou então voltar-se para um só indivíduo, se, em tal caso, visar a um sujeito indeterminado e indeterminável no presente. Sirva como exemplo desta hipótese o dispositivo que preceituar: “Será concedido o benefício tal ao primeiro que inventar um motor cujo combustível seja a água”. (MELLO, 2000, pp. 13 e 14)

De acordo, então, com o primeiro preceito, as regras devem ser gerais e abstratas. Os enunciados das primeiras são, naturalmente, incompatíveis com a singularização do destinatário. Isso faz com que as regras gerais nunca possam ofender à isonomia. Relativamente às normas abstratas, diz-se que em nenhum momento será capaz de contradizer o princípio da igualdade neste aspecto de individualização absoluta ou definitiva, uma vez que sempre que sua hipótese normativa se reitera, a incidência ocorre sobre uma categoria, não apenas um único indivíduo.

No tocante à regra individual, ressalta-se que ela poderá incompatibilizar-se com o princípio da igualdade na medida em que refere-se à pessoa única, atual, determinada ou determinável. Será, todavia, convivente nos casos em que faz referência à sujeito futuro, logo, indeterminado e indeterminável. No caso da regra concreta, ocorre o mesmo fenômeno, podendo ou não ser harmônica com a isonomia. Embora concreta, sendo de caráter geral, torna-se compatível. Isto não é possível, contudo, nos casos em que além desta característica é também individual.

Acerca do segundo preceito, aduz Bandeira de Mello:

[...] É simplesmente ilógico, irracional, buscar em um elemento estranho a uma dada situação, alheio a ela, o fator de sua peculiarização. Se os fatores externos à sua fisionomia são diversos (quais os vários instantes temporais) então, percebe-se, a todas as luzes, que eles é que se distinguem e não as situações propriamente ditas. Ora, o princípio da isonomia preceitua que sejam tratadas igualmente as situações iguais e desigualmente as desiguais. Onde não há como desequiparar pessoas e situações quando nelas não se encontram fatores desiguais. E, por fim, consoante averbado insistentemente, cumpre ademais que a diferenciação do regime legal esteja correlacionada com a diferença que se tomou em conta. (2000, p. 19)

Deste modo, é indispensável que o fundamento da diferenciação legal seja efetivo, não sendo apartados do sujeito, da coisa ou da situação. Concluindo- acerca do conteúdo jurídico do princípio da igualdade, Bandeira de Mello (2000, p. 22) sustenta ainda que exige-se quatro elementos para que uma discriminação legal seja convivente com a isonomia e destaca: a desequiparação não pode destinar-se, de maneira atual e absoluta, um único sujeito; para que as pessoas ou situações sejam desiguais por uma norma legal, é necessário que sejam efetivamente distintas; é indispensável a convergência entre os elementos diferenciais e a distinção de regime estabelecida pela lei, por fim, que este nexo esteja nos moldes dos interesses constitucionalmente tutelados.

Acerca do último elemento, diz-se que esse “encarece a circunstância de que não é qualquer diferença, conquanto real e logicamente explicável, que possui suficiência para discriminações legais” (MELLO, 2000, p. 22). É preciso que a razão seja valiosa à luz do texto constitucional, em atenção ao bem público. Não é suficiente que se delineie uma ligação racional entre a divergência e uma tratativa diferenciada. Além disso, requer-se a pertinência constitucional. “É dizer: as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva não de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional (MELLO, 2000, p. 22)”.

Por outro lado, não é permitido que a lei ponha em inferioridade casos aos quais o sistema constitucional confere aceção favorável. Resumindo, “a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento (MELLO, 2000, p. 22)”. No caso em tela, é palpável a presença de cada elemento exigido à diferenciação legal.

Em razão de todas as desigualdades demonstradas no decorrer deste trabalho, por meio de dados oficiais de órgãos nacionais e internacionais, incluindo relatórios da ONU, Ministério da Fazenda, IBGE, SIDRA, Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, EBIT, Conversion, dentre outros, vê-se que são profundas as diferenças existentes entre as Grandes Regiões

brasileiras. Ademais, o benefício da repartição do ICMS, incidente nas compras interestaduais diretamente realizadas entre consumidor final e fornecedor, não aplica-se à indivíduo singular, mas a uma coletividade, qual seja, as regiões menos desenvolvidas do país. É explicitamente compatível com a Constituição, diante da previsão de seu art. 3º, III, parte final.

Do ponto de vista do fortalecimento do Pacto Federativo, vê-se efetiva contribuição a partir de dois aspectos. Verificou-se a entrada de novos consumidores da região sudeste no comércio eletrônico, o fez com que o volume de faturamento e o volume de consumo se aproximassem, tendendo a um equilíbrio, de maneira a atenuar as discrepâncias nas receitas de ICMS. Todavia, é fato notório que as compras interestaduais diretamente entre consumidor final e fornecedor se intensificaram e se tornaram uma realidade corriqueira.

Diante de tal conjuntura, o Pacto é favorecido primeiramente em razão da nova tratativa dividir a produção da riqueza quando esta é gerada por mais de uma unidade federativa. Não é razoável que um Estado produza, outro compre e a receita tributária decorrente destine-se a um único ente. Neste sentido, independente do volume de produção, faturamento ou consumo, sempre que houver uma operação nestes moldes, haverá distribuição da renda gerada. O que entende-se como fator altamente positivo.

De outro modo, vê-se uma tendência à efetivação do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades sociais e regionais na medida em que o diferencial de alíquota diverge em razão do Estado produtor, bem como do consumidor. Tal discriminação é positiva posto que caminha-se para um equilíbrio entre as unidades, viabilizando-se recurso para o financiamento de serviços básicos à existência digna. Isso faz com o país alcance os níveis de desenvolvimento mais altos nas classificações internacionais.

Assim, a Emenda Constitucional 87/2015 objetivamente torna mais equilibrado o sistema, dado que as operações interestaduais são constantes e inevitáveis. Este fator constitui um freio, oposto à intensificação das disparidades regionais, na medida em que divide de forma clara a produção da riqueza entre os Estados participantes da operação. Dessa forma, perdem força os embates acerca de recolhimento de ICMS a determinado Estado por pessoa que reside em outra unidade da Federação. Por outro lado, ultrapassando este fator, busca-se uma divisão de receita mais atenta às condições de desenvolvimento de cada região.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão central era investigar o impacto econômico gerado pelas compras realizadas via internet, a fim de verificar a efetiva contribuição da emenda 87/15 para a redução das desigualdades regionais, em atenção ao mandamento contido no inciso III, do artigo 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e o consequente fortalecimento do Pacto Federativo. Neste contexto, confere-se relevo aos entraves encontrados no processo de obtenção dos dados. Após a aquisição e análise destes, verificou-se que antes de 2011 eram muito próximas as concentrações de e-consumidores por cada região.

No entanto, a partir de 2013, os dados já apontavam um crescimento destes consumidores na região sudeste, de modo que em 2016 obteve-se percentuais de consumo e faturamento bem próximos. Todavia, é fato notório que as compras virtuais interestaduais diretamente entre fornecedor e consumidor final são uma realidade frequente no cotidiano dos brasileiros. Assim, independente dos números relativos ao montante de compras e vendas, em razão de uma questão objetiva, era necessário um novo regramento que estabelecesse a divisão da receita de ICMS entre os Estados produtores e os consumidores. Isto porque não é razoável que a totalidade da arrecadação se destine a apenas um ente, quando ambos contribuíram para a produção da riqueza.

O segundo fator relacionado à distribuição dos valores tributários decorrentes das operações de circulação de mercadorias, consiste em uma questão principiológica. Inicialmente, o trabalho foi orientado sob a hipótese de que a diferenciação das alíquotas interestaduais (7% e 12%) era insuficiente para sanar a desigualdade existente entre as Grandes Regiões do Brasil. Todavia, durante a pesquisa verificou-se que grande parte da produção industrial brasileira encontra-se nas regiões sul e sudeste. Assim, não obstante a ideia da necessidade de cooperação entre as unidades federadas na busca do equilíbrio da Federação, percebeu-se também que não deixa de ser razoável que cada Estado lucre aquilo que produz.

Contudo, quando da análise dos indicadores oficiais de desenvolvimento, teve-se uma real dimensão de quão acentuadas são estas disparidades. Mais que isso, não se resume a uma simples desigualdade. Ainda que os índices fossem diferentes, desde que houvesse uma qualidade de vida razoável, não haveria tanto problema. Ocorre que, em muitos casos, são subumanas as condições verificadas. A título de exemplo, cita-se o percentual de domicílios atendidos pelos três serviços de saneamento básico: abastecimento de água, coleta de lixo e esgotamento sanitário por rede coletora. Como apresentado, os índices são baixíssimos nas regiões norte, nordeste e centro-oeste.

Nestas condições, entende-se que além de uma questão objetiva, a distribuição da receita de ICMS perpassa também fatores principiológicos. Em suma: objetivamente é preciso dividir a renda quando mais de uma unidade contribui para a sua produção. Por outro lado, o Estado brasileiro é organizado sob a forma Federativa, além de ter elencado como objetivo fundamental a redução das desigualdades regionais e sociais. Diante de disparidades como as apontadas no capítulo 4, exige-se condutas que capazes de equilibrar o sistema.

A distribuição do ICMS, neste contexto, se apresenta como medida apta à efetivação dos mandamentos constitucionais. Além do art. 3º, III, da CRFB/88, destaca-se também os dispositivos que tratam da dignidade humana, especialmente o seu art. 1º, III, que estabelece a figura como fundamento da República. Entende-se que para que alcance o desenvolvimento de determinada localidade, é indispensável a participação da sociedade. Depende desta a iniciativa de alguns elementos, por exemplo, a disposição para produzir, para gerar negócios e renda. Contudo, é imprescindível que o governo atue no sentido de sanar as mazelas sociais.

Em resumo, entende-se que o desenvolvimento das regiões norte, nordeste e centro-oeste, não dependem apenas da atuação do governo, é indispensável uma postura ativa da população. A atuação do governo, contudo, é fator elementar para garantir esta evolução. Investimento em educação, saúde, saneamento, são algumas das medidas cabíveis à Administração Pública. Ademais, destaca-se também que as disparidades regionais impedem que o país evolua nas classificações de desenvolvimento estabelecidas por órgãos como a ONU, dada a ausência de condição mínima para o desenvolvimento digno. Daí a relevância de debates acerca da distribuição das riquezas nacionais.

O ICMS, por si só, não tem o potencial necessário à resolução de todos os problemas enfrentados pelo Federalismo brasileiro. Além disso, no presente trabalho, tratou-se apenas de uma única expressão do imposto, os casos das operações interestaduais virtuais realizadas diretamente entre fornecedor e consumidor final. Entretanto, destaca-se que é significativa sua influência, uma vez que o tributo em destaque consiste não apenas na principal recita dos Estados, mas representa quase a totalidade da renda destes. Trata-se de uma verba muito expressiva. Assim, apesar de não ser o instrumento bastante, é suficientemente expressivo. Assim, resta clara a contribuição agregada pelo regramento contido na EC nº 87, de 2015.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sergio Silva de. **Comércio eletrônico: novas perspectivas para a sua tributação**. Revista: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011.
<http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9257&revista_caderno=26>. Acesso: nov, 2016.
- ATAIDE, Gisele Matias e SILVA, Alice Helena Marcelino Loureiro Viana. **A emenda constitucional 87/15 e os precedentes judiciais garantidores do equilíbrio tributário no tratamento do ICMS nas operações interestaduais**. Revista: I Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas. Alagoas, edição: I Enpejud: "Poder Judiciário: estrutura, desafios e concretização dos direitos". 2011. Disponível em:
<<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/search/search?simpleQuery=ataide&searchField=query>>. Acesso: out, 2016.
- ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Ranking - Todas as UDHS (2010)**. Disponível em: <<http://atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>>. Acesso em març, 2017.
- BANCO CENTRAL (BACEN). Evolução do PIB Nacional Anual. In: **Arquivos Acionistas**. 2016 Disponível em: <http://www.acionista.com.br/graficos_comparativos/evolucao-pib-anual.html>. Acesso em fev, 2017.
- BARRETTO, Pedro. **Preparatório para segunda fase da OAB: ICMS**. 14 de abril de 2016, 28 de maio de 2016. Notas de Aula.
- BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de do Tesouro Nacional – STN. O que você precisa saber sobre as transferências fiscais da União: **CIDE-Combustíveis**. Tesouro Nacional: novembro de 2012. Disponível em:
<http://www3.tesouro.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaCIDE.pdf>. Acesso em fev, 2017.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de do Tesouro Nacional – STN. O que você precisa saber sobre as transferências fiscais da União: **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE**. Tesouro Nacional: fevereiro de 2017. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf>. Acesso em fev, 2017.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de do Tesouro Nacional – STN. O que você precisa saber sobre as transferências fiscais da União: **Princípios Básicos**. Tesouro Nacional: Junho de 2015. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/445678/CPU_%20Modulo_21_PrincipiosBasicosTransferencias.pdf/cfd987a8-3bb3-4e55-b706-07e66fd32430>. Acesso em fev, 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil, Centro de Estudos Aduaneiros e Tributários. **Análise da arrecadação das receitas federais, maio de 2016**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2016/maio2016/analise-mensal-mai-2016.pdf>>. Acesso em nov, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 577**. In: STF, Jurisprudência, Aplicação das Súmulas no STF. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1616>>. Acesso em març, 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Câmara aprova PEC do comércio eletrônico em 1º turno. In: **Indústria e Comércio**. 2014 Disponível em: <www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/INDUSTRIA-E-COMERCIO/477409-CAMARA-APROVA-PEC-DO-COMERCIO-EM-1-TURNO.html>. Acesso em fev, 2017.

CARNEIRO, Rogério David. **O novo ICMS do e-commerce em 2016 não se aplica às empresas do simples nacional**. In: E-commerce Brasil. Nov, 2015. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/o-novo-icms-do-e-commerce-em-2016-nao-se-aplica-as-empresas-do-simples-nacional/>>. Acesso: out, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros: 2000.

CETIC.BR. **LIVRO ELETRÔNICO: TIC domicílios**. 2015. Disponível em: <http://cetic.br/media/docs/publicacoes/2/TIC_Dom_2015_LIVRO_ELETRONICO.pdf>. Acesso em fev, 2017.

CETIC.BR. **TIC domicílios**. 2015. Disponível em: <http://data.cetic.br/cetic/explore?idPesquisa=TIC_DOM>. Acesso em fev, 2017.

CONVERSION. **Mapa Conversion do E-commerce no Brasil**. 2016. Disponível em: <www.conversion.com.br/otimizacao-de-sites-seo/mapa-conversion-e-commerce/>. Acesso em fev, 2017.

CONVERSION. **Novo ICMS do e-commerce: uma batalha por R\$ 11 bilhões em tributos**. 2016. Disponível em: <<http://www.conversion.com.br/blog/novo-icms-do-e-commerce-uma-batalha-por-r11-bi-em-tributos/>>. Acesso em fev, 2017.

CUNHA, Anabela de Jesus da. **A importância das Atividades Extracurriculares na Movimentação Escolar e no Sucesso Escolar**. 2013. 146 f. Dissertação (Mestrado em Psicologia). Universidade Fernando Pessoa. Porto, 2013. Disponível em: <<https://bdigital.ufp.pt/bitstream/10284/3666/1/DISSERTA%C3%87C3%83O.pdf>>. Acesso em març, 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

EBIT. Webshoppers. 26ª edição. 2012. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 27ª edição. 2012. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 28ª edição. 2013. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 30ª edição. 2014. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 31ª edição. 2015. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 32ª edição. 2015. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 34ª edição. 2016. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

_____. Webshoppers. 35ª edição. 2017. Disponível em:
<<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em fev, 2017.

GUEDES, Ana Waleska Tenório Canuto e SANTANA, Jéssica Cabral Freitas de. **O ICMS e as mudanças advindas com a emenda constitucional 87/2015 no comércio eletrônico nas vendas diretas a não contribuinte**. Revista: I Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas. Alagoas, edição: I Enpejud: "Poder Judiciário: estrutura, desafios e concretização dos direitos". 2011.
<<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/101/24>>. Acesso: out, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25ª edição. Atlas, 03/2016. [Minha Biblioteca]. Acesso em jan, 2017.

IBGE. Contas Regionais do Brasil, 2012: **Produto Interno Bruto das Grandes Regiões e Unidades da Federação – 2002-2012**. Disponível em:
<www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2012/default_xls_2002_2012.shtm>. Acesso em fev, 2017.

IBGE – SIDRA. **Demografia das Empresas**. 2014. Disponível em:
<<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/demografia-das-empresas/tabelas>>. Acesso em març, 2017.

IBGE – SIDRA. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD)**. 2015. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/pnad>>. Acesso em març, 2017.

IBGE. **Uma análise das condições de vida da população brasileira 2016**. In: Síntese de Indicadores Sociais 2016. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/indicadoresminimos/sinteseindicossociais2016/default_tab_xls.shtm>. Acesso em març, 2017.

IPEA. Vendas on-line no brasil: uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor de comércio. **Comunicados do Ipea, n 95**. 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602_comunicadoipea95.pdf>. Acesso em fev, 2017.

KUBOTA, Luís Cláudio; MILANI, Daniele Nogueira. **Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil**. Brasília: Ipea, 2011, p. 19. <www.ipea.gov.br>. Acesso: out, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2000. Disponível em <<https://pt.scribd.com/document/147790176/Conteudo-Juridico-do-Principio-da-Igualdade-Celso-Antonio-Bandeira-de-Mello-pdf>>. Acesso em març, 2017.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3ª edição. Salvador: JusPODIVM, 2016.

MINATO, M. **Guerra Fiscal: ICMS e o comércio eletrônico**. Orientador Paulo Celso Bergstrom Bonilha. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito: Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>. Acesso: out, 2016.

OLIVEIRA, Renato Gomes de. **Do comércio eletrônico à reforma do ICMS nas operações interestaduais. Os efeitos da emenda constitucional n.º 87/2015**. Revista de Estudos Tributários (RET) – SÍNTESE Publicações Jurídicas, Edição n. 102 (Mai-Jun./2015) e Repertório de Jurisprudência – IOB – 2ª Quinzena de Setembro de 2015. N. 18/2015 – Volume I. <<https://www.linkedin.com/pulse/os-efeitos-da-emenda-constitucional-n%E0%A5%A6-872015-renato-oliveira>>. Acesso: out, 2016.

PAULA, Juarez de. **Conheça o panorama do e-commerce no Brasil**. Sebrae Nacional, 2016. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/conheca-o-panorama-do-e-commerce-no-brasil,66d975e0dc256510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em jan, 2017.

RIBEIRO, Rosana; CACCIAMALI, Maria Cristina. Defasagem idade-série a partir de diferentes perspectivas teóricas. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo, v. 32, n. 3, p. 497-512, setembro de 2012. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572012000300009&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em març, 2017.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3ª edição. Método, 10/2014. [Minha Biblioteca].

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 07, de 2015 – Agenda Brasil 2015**. 2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119633>>. Acesso em fev, 2017.

SENADO FEDERAL. **Relatório descritivo, PEC nº 07 de 2015**. 2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119633>>. Acesso em fev, 2017.

SENADO FEDERAL. **Relatório legislativo, PEC nº 07 de 2015**. 2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119633>>. Acesso em fev, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOUSA, André Marinho Medeiros Soares. **O comércio eletrônico e o ICMS: A concretização do Federalismo Fiscal à luz da Emenda Constitucional 87/2015**. Revista de Filosofia do Direito, do Estado e da Sociedade. Recebido em 17 de fev de 2016. Aceito em 11 de abril de 2016. FIDES, Natal, v. 8, n. 1, jan./jun. 2016.
<<http://www.revistafides.com/ojs/index.php/br/article/viewFile/533/857>>. Acesso: out, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

United Nations Development Programme. **Human Development Report 2016: Human Development for Everyone**. New York: 2016. Disponível em:
<http://hdr.undp.org/sites/default/files/2016_human_development_report.pdf>. Acesso em març, 2017.